

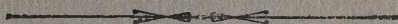
UNIVERSITÉ DE PARIS. — FACULTÉ DE DROIT
(Sciences Politiques et Économiques)

LA TAXATION

DES

Bénéfices Commerciaux & Industriels

basée sur le Chiffre d'Affaires.



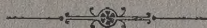
THÈSE POUR LE DOCTORAT

présentée et soutenue par

Monsieur Gustave COTELLE

Le 30 Novembre 1921

à Deux heures de l'après midi.



JURY :

Président : M. HITIER.

Professeurs	{	MM. TRUCHY WAHL	}	Assesseurs.
-------------	---	--------------------	---	-------------

UNIVERSITÉ DE PARIS. -- FACULTÉ DE DROIT
(Sciences Politiques et Économiques)

LA TAXATION

DES

Bénéfices Commerciaux & Industriels
basée sur le Chiffre d'Affaires.

THÈSE POUR LE DOCTORAT

présentée et soutenue par

Monsieur Gustave COTELLE

Le 30 Novembre 1921

à Deux heures de l'après midi.



JURY :

Président : M. HITIER.

Professeurs	{	MM. TRUCHY	{	Assesseeurs.
		WAHL		

ANICHE. - Imprimerie L. LANCIAUX, 64, rue Charles Ducret.

1921

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.

*A ma Mère,
A la Mémoire de mon Père.
Meis et Amicis.*



Digitized by the Internet Archive
in 2026

BIBLIOGRAPHIE

AURIOL. — Rapport [fait au nom de la Commission de Législation fiscale de la Chambre des Députés chargée d'examiner le projet de loi ayant pour objet le relèvement des tarifs de certaines taxes et le remaniement de divers impôts.

Ch. des dép. J. O. doc. parl. année 1918 annexe n° 4.456 p. 407.

BOCQUET L. — L'impôt sur le Revenu cédulaire et général.

Paris, Siney, 1918.

CAILLIAUX. — Les impôts en France, 2^e édition 1911.

de DION. — Proposition de loi tendant au remaniement général des impôts.

Ch. des Dép. J. O. doc. parl. année 1920 annexe n° 387 p. 321.

DUMESNIL. — Rapport fait au nom de la Commission de Législation fiscale chargée d'examiner : 1^o Le projet de loi adopté par la Chambre des Députés, adopté avec modifications par le Sénat, portant suppression des contributions des patentes et impositions de plusieurs catégories de revenus ;

2° Le projet de loi portant suppression des contributions personnelle-mobilière et des portes et fenêtres.

Ch. des dép. J. O. doc. parl. année 1917 annexe n° 3 044 p. 450.

Rapport supplémentaire, Ch. des dép. J. O. doc. parl. année 1917 annexe n° 3.423 p. 848.

INSTRUCTION administrative du 30 Mars 1918 pour l'établissement des impôts cédulaires et de l'impôt général sur le revenu.

JÉZE. — Science des finances 1909.

JOSSE. — Le nouveau système des impôts directs d'Etat en France, 1919.

PERCHOT. — Rapport fait au nom de la Commission chargée d'examiner le projet de loi adopté par la Chambre des Députés, portant suppression des contributions directes et établissement d'un impôt général sur les revenus et d'un impôt complémentaire sur l'ensemble du revenu.

Sénat J. O. doc. parl. année 1916 annexe n° 319 p. 486.

RAPPORT présenté au nom de la Commission chargée de déterminer les coefficients applicables au chiffre d'affaires pour l'établissement de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, par Monsieur de La Lande de Calan, conseiller référendaire à la Cour des Comptes, rapporteur général.

J. O. du 18 mars 1918 p. 2463.

RENOULT R. — Rapport fait au nom de la Commission fiscale chargée d'examiner le projet de loi portant suppression des contributions directes et établissement d'un impôt général sur les revenus et d'un impôt complémentaire sur l'ensemble du revenu.

Ch. des Dép. J. O. doc. parl. année 1907 annexe n° 1.053 p. 513.

SAUVAGE. — Les Impôts sur les Revenus et les Moyens de contrôle du Fisc.

Paris, Siney 1918.

INTRODUCTION

1. - L'Impôt des Patentes.

L'impôt des patentes avait été institué par un décret-loi du 2-17 Mars 1791. Jusqu'aux récentes transformations de notre fiscalité, cet impôt était régi par la loi du 15 Juillet 1880, qu'avait modifiée sur des points de détail les lois du 17 Juillet 1889, du 8 Août 1890, du 28 Avril 1893 et des 19 Avril et 19 Juillet 1905.

L'article 1^{er} de la loi de 1880 définissait ainsi l'impôt : « Tout individu, Français ou Etranger, qui exerce en France un commerce, une industrie, une profession non compris dans les exceptions déterminées par la loi, est assujetti à la contribution des patentes ».

L'impôt des patentes se composait d'un droit fixe et d'un droit proportionnel. Le droit fixe frappait la profession indépendamment des conditions dans lesquelles elle était exercée ; le droit proportionnel tenait compte de ces conditions.

On établissait ce droit fixe en considérant la nature du commerce ou de l'industrie, le chiffre de la population, le nombre des ouvriers et employés, des chevaux, des voitures.

Quant au droit proportionnel il était établi en principe sur les valeurs locatives de la maison d'habitation des

patentables et des locaux consacrés à l'exercice de la profession (1).

On aperçoit aisément quels étaient les principaux griefs formulés contre l'impôt des patentes. Nous n'entreprendrons pas d'en exposer ici la critique : elle a été faite complètement dans de savants ouvrages par les auteurs les plus sagaces et à la tribune par les orateurs les plus éloquents. Nous dirons simplement qu'on lui reprochait de faire un emploi trop abusif des signes extérieurs et de ne pas serrer d'assez près la matière imposable. Comme on taxait les gens d'après des indices, on aboutissait forcément à des inégalités choquantes. Tel commerçant pour un même bénéfice payait 7 ou 8 fois plus qu'un autre de ses confrères, et cela parce que ses appartements, ses magasins étaient plus spacieux. On criait à l'injustice et de la comparaison des chiffres d'imposition on tirait argument contre un système suranné pour en demander la suppression. Les tentatives sérieuses de réforme ne prirent réellement consistance qu'en 1907. Monsieur Caillaux, Ministre des Finances dans le cabinet Clémenceau, soumet à la Chambre « un projet de loi portant suppression des contributions directes et établissement d'un impôt général sur les revenus et d'un impôt complémentaire sur l'ensemble du revenu. »

Cette réforme n'alla pas toute seule, les auteurs se heurtèrent à l'esprit conservateur du Sénat ; enfin après des vicissitudes diverses le projet de 1907 aboutit à la loi du 31 Juillet 1917.

De cette loi nous allons transcrire les dispositions concernant les bénéfices industriels et commerciaux qui ont remplacé la législation des patentes.

(1) V. Caillaux. — Les Impôts en France, 2^e édition 1911, T. 1, pages 51 et suiv.

La loi du 31 Juillet 1917 fut quelque peu modifiée par une loi postérieure du 25 Juin 1920, nous transcrivons donc aussi les articles de la loi nouvelle qui affectent notre cédule.

2. — Loi du 31 Juillet 1917.

IMPOTS SUR LES BÉNÉFICES INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX

(Art. 2 à 15 et 51 à 55)

Article 2. — Il est établi un impôt sur les bénéfices des professions commerciales et industrielles réalisés pendant l'année précédente ou dans la période de douze mois dont les résultats auront servi à l'établissement du dernier bilan, lorsque cette période ne coïncide pas avec l'année civile.

Article 3. — La taxe est établie au nom de chaque exploitant, pour l'ensemble de ses entreprises exploitées en France, au siège de la direction des entreprises, ou, à défaut, au lieu du principal établissement.

Article 4. — Sont imposés sur leurs bénéfices net après déduction de toutes charges, y compris la valeur locative des immeubles affectés à l'exploitation et les amortissements généralement admis d'après les usages de chaque nature d'industrie ou de commerce, les sociétés dont les bilans sont obligatoirement communiqués à l'administration de l'enregistrement, les contribuables qui auront déjà déclaré le chiffre de leurs bénéfices réels, en vue de l'assiette de la contribution extraordinaire sur les bénéfices supplémentaires réalisés pendant la guerre, tant qu'ils seront assujettis à cette contribution, ainsi que les

personnes ou sociétés qui auront, avant le 1^{er} avril de chaque année, remis au contrôleur des contributions directes un résumé de leur compte de profits et pertes de l'année précédente, en prenant l'engagement de fournir à l'appui, s'il y a lieu, toutes justifications nécessaires.

Article 5. — Pour établir l'imposition des contribuables visés à l'article précédent, le contrôleur peut demander aux intéressés tous les renseignements dont il a besoin. Il entend les intéressés dont l'audition lui serait utile ou qui demandent à fournir des explications orales.

Il fixe les bases de l'imposition, sauf recours des intéressés, après l'émission des rôles, par la voie contentieuse.

Article 6. — A défaut des communications prévues à l'article 4, le bénéfice est évalué par application au chiffre d'affaires de coefficients appropriés.

Une commission, constituée comme il est dit à l'article 8, déterminera les coefficients applicables aux diverses catégories de contribuables. Elle procèdera tous les 3 ans à leur révision et décidera à des modifications ou additions qui seraient reconnues nécessaires dans l'intervalle.

Article 7. — En vue de la détermination des coefficients prévus à l'article précédent, il peut être établi, pour chaque nature de profession, plusieurs catégories, suivant l'importance du chiffre d'affaires et tous autres éléments susceptibles d'influer sur la productivité.

Dans chaque catégorie ainsi déterminée, il est fixé : soit un coefficient unique, soit un coefficient maximum et un coefficient minimum. Dans ce dernier cas, le contrôleur aura la latitude de déterminer, suivant les éléments d'appréciation à sa disposition, le coefficient applicable à chaque contribuable, dans les limites du maximum et du minimum correspondants.

Article 8. — La commission prévue à l'article 6 sera

instituée par décret rendu sur la proposition du Ministre des Finances.

Un cinquième de ses membres sera nommé sur la présentation des présidents des Chambres de commerce; un autre cinquième le sera sur la présentation des organisations syndicales des divers commerces et industries, ou, à défaut, pour ces deux catégories, sur la présentation du Ministre du commerce et de l'industrie.

La commission sera présidée par un Conseiller d'Etat.

Elle pourra consulter toute personne ayant une compétence technique.

Article 9. — Les personnes et sociétés assujettis à l'impôt doivent, si elles en sont requises par une lettre recommandée du contrôleur des contributions directes, faire connaître par écrit, dans un délai de vingt jours, à dater de la réception de ladite lettre, le montant de leur chiffre d'affaires pendant l'année précédente et fournir à cet égard toutes justifications nécessaires.

En cas de refus du contribuable, le contrôleur procède à l'évaluation d'office du chiffre d'affaires; l'impôt est alors majoré de moitié.

Article 10 — Au moyen des renseignements recueillis et des constatations effectuées, s'il y a lieu, conformément à l'article précédent, le contrôleur procède à l'évaluation provisoire des revenus imposables en appliquant au chiffre d'affaires un coefficient déterminé dans les conditions indiquées à l'article 7.

Toutefois, lorsque le contrôleur est en mesure d'établir que le rapport du bénéfice net réel au chiffre d'affaires est supérieur au coefficient unique ou au coefficient maximum fixé par la commission, il peut faire emploi d'un coefficient plus élevé, à charge pour lui d'apporter en cas de contestation les justifications nécessaires.

Le contrôleur communique aux intéressés l'évaluation provisoire, en les avisant qu'un délai de vingt jours leur est accordé pour présenter leurs observations par écrit ou verbalement au sujet de cette évaluation.

Dans le cas où le contribuable juge que son bénéfice imposable doit être calculé à l'aide d'un coefficient inférieur au coefficient unique ou au coefficient minimum fixé par la commission, il a la faculté d'indiquer le coefficient qu'il estime devoir être adopté et d'en demander l'application, à condition de fournir les justifications nécessaires.

A la suite des observations présentées ou à l'expiration du délai de vingt jours prévu ci-dessus, le contrôleur arrête définitivement les bases d'imposition, sans préjudice du droit pour les intéressés de réclamer par la voie contentieuse, après l'émission du rôle.

Article 11. — En cas d'inexactitude reconnue dans les renseignements communiqués conformément aux articles 4, 9 et 10, l'impôt est doublé sur la portion du bénéfice dissimulée, à condition que l'insuffisance constatée soit supérieure au dixième ou qu'elle excède 20.000 francs.

Si l'insuffisance est reconnue après l'établissement du rôle, un supplément de cotisation peut être réclamé, soit dans l'année même de l'imposition, soit au cours des cinq années suivantes.

Article 12. — Pour le calcul de l'impôt, la portion du bénéfice n'excédant pas 1.500 francs est comptée pour un quart, la fraction comprise entre 1.500 et 5.000 francs pour un demi, le surplus pour la totalité.

Le taux de l'impôt est fixé à 4,50 pour 100.

Article 13. — Ne sont assujettis à l'impôt sur les bénéfices des professions industrielles et commerciales que sur la portion de ces bénéfices dépassant 1.500 francs:

Les ouvriers travaillant chez eux ou chez les particu-

liers sans compagnons ni apprentis, soit qu'ils travaillent à façon, soit qu'ils travaillent pour leur compte avec des matières à eux appartenant, qu'ils aient ou non une enseigne ou boutique ;

Les ouvriers travaillant en chambre avec un apprenti de moins de seize ans ;

La veuve qui continue, avec l'aide d'un seul ouvrier ou d'un seul apprenti, la profession précédemment exercée par son mari ;

Les personnes qui vendent en ambulance dans les rues, dans les lieux de passage et dans les marchés, des marchandises de faible valeur ou de menus comestibles ;

Les pêcheurs lors même que la barque qu'ils montent leur appartient.

Ne sont point considérés comme compagnons ou apprentis la femme travaillant avec son mari, ni les enfants non mariés travaillant avec leur père et mère, ni le simple manœuvre dont le concours est indispensable à l'exercice de la profession.

Article 14. — Indépendamment de l'impôt sur les bénéfices des professions industrielles et commerciales, tel qu'il est organisé par les articles précédents, il est établi une taxe spéciale sur le chiffre d'affaires réalisé par les entreprises ayant pour objet principal la vente en détail de denrées ou marchandises, lorsque ce chiffre d'affaires dépasse un million de francs, déduction faite du montant des exportations à l'étranger, en Algérie, aux colonies et pays de protectorat.

Le taux de l'impôt est fixé conformément au tarif suivant :

1 pour 1.000 sur la fraction du chiffre d'affaires comprise entre 1 million de francs et 2 millions de francs ;

2 pour 1.000 sur la fraction du chiffre d'affaires comprise entre 2.000.001 francs et 10.000.000 de francs ;

3 pour 1.000 sur la fraction du chiffre d'affaires comprise entre 10.000.001 francs et 100 000.000 de francs.

4 pour 1.000 sur la fraction du chiffre d'affaires comprise entre 100.000.001 francs et 200.000.000 de francs.

5 pour 1.000 sur la fraction du chiffre d'affaires au-dessus de 200 millions de francs.

Les contribuables visés par le présent article sont tenus de faire annuellement, dans les trois premiers mois de chaque année, la déclaration du chiffre total de leurs affaires pendant l'année précédente et de présenter à l'appui de cette déclaration toutes les justifications nécessaires pour en établir l'exactitude.

Est applicable en cas d'omission de déclaration et de déclaration inexacte, la sanction édictée par l'article 9, deuxième alinéa, de la présente loi.

Pour les maisons à succursales multiples rentrant dans la catégorie des entreprises visées par le présent article, le chiffre d'affaires sur lequel s'établira la taxe spéciale sera le chiffre global des affaires réalisées par toutes les succursales installées, soit dans la ville du siège principal soit dans des villes différentes.

Article 15. — Les sociétés coopératives de consommation, lorsqu'elles possèdent des établissements, boutiques ou magasins pour la vente ou la livraison de denrées, produits ou marchandises sont passibles de l'impôt sur les bénéfices des professions commerciales et industrielles, à l'exception de la taxe spéciale établie par l'article 14.

Toutefois, en sont affranchis les syndicats agricoles et les Sociétés coopératives de consommation qui se bornent à grouper les commandes de leurs adhérents et à distribuer dans leurs magasins de dépôt les denrées, les pro-

duits ou marchandises qui ont fait l'objet de ces commandes, ou lorsque, ne vendant qu'à leurs sociétaires, ils distribuent leurs bonis annuels aux dits sociétaires ou à des œuvres d'intérêt général, ou lorsqu'ils consacrent ces bonis à des réserves qui ne sont pas réparties entre les porteurs d'actions.

Article 51. — Les dispositions des articles 21 à 24 de la loi du 15 Juillet 1914 relatives à l'impôt général sur le revenu (1) sont applicables aux impôts institués par la présente loi sur les bénéfices des professions commerciales et industrielles.

Article 52. — Sur les impôts institués sur les revenus par la présente loi et perçus par voie de rôles, ainsi que sur l'impôt foncier, chaque contribuable a droit, en ce qui concerne la part de l'Etat, à une réduction de 5 pour 100 pour une personne à sa charge, de 10 pour 100 pour deux personnes, 20 pour 100 pour trois personnes, et ainsi de suite, chaque personne au-delà de la troisième donnant droit à une nouvelle réduction de 10 pour 100 sans que la réduction puisse être, au total, supérieure à la moitié de l'impôt.

Sont considérées comme personne à la charge du contribuable, celles qui sont désignées à l'article 13 de la loi du 15 juillet 1914, relative à l'impôt général sur le revenu.

Pour s'assurer le bénéfice des dispositions qui précèdent, les contribuables feront parvenir au contrôleur du lieu de leur domicile une déclaration indiquant les nom, prénoms, date et lieu de naissance de chacune des personnes à leur charge, ainsi que les circonstances (lien de parenté, etc) de nature à justifier que ces personnes rentrent dans la catégorie de celles qui sont visées au présent article.

(1) Il est question de l'établissement de l'impôt, de sa perception, de son contentieux, du secret professionnel et de la franchise postale,

Les déclarations indiqueront également les impôts sur lesquels sont susceptibles de porter les dégrèvements et les communes dans lesquelles ces impôts doivent être établis.

Les déclarations seront reçues dans les trois premiers mois de chaque année; elles seront valables tant que leurs indications n'auront pas cessé d'être exactes; dans le cas contraire elles devront être renouvelées dans le délai ci-dessus indiqué.

Article 53. — Les bénéfices de l'exploitation minière et des opérations rattachées à cette exploitation pour l'assiette de la redevance proportionnelle des mines restent soumis à cette redevance, conformément à la législation en vigueur, et ne sont pas assujettis aux impôts institués par la présente loi.

Article 54. — Les omissions totales ou partielles constatées dans l'assiette de l'un quelconque des impôts institués par la présente loi peuvent être réparées jusqu'à l'expiration de la cinquième année suivant celle au cours de laquelle l'imposition aurait dû être établie.

Article 55. — Pour l'établissement des divers impôts portant sur les revenus, l'administration des contributions directes a le droit d'obtenir de tous les services publics communications des renseignements recueillis par ceux-ci en vertu des lois existantes.

3. — Loi du 25 Juin 1920

MODIFIANT SUR CERTAINS POINTS LA LOI DU 31 JUILLET 1917.

Article 1. — Les articles 12, 18, 23, 31, 47 et 53 de la loi du 31 juillet 1917 sont modifiés ainsi qu'il suit :

« Art. 12. — Pour le calcul de l'impôt, la portion du bénéfice n'excédant pas 1.500 francs est comptée pour un quart ; la fraction comprise entre 1 500 et 5.000 francs pour un demi, le surplus pour la totalité.

Le taux de l'impôt est fixé à 8 pour 100.

Article 3. — L'article 9 de la loi du 31 juillet 1917 est modifié comme il suit :

« Les personnes et sociétés assujettis à l'impôt, qui ne rentrent pas dans la catégorie visée à l'article 4 sont tenues de faire parvenir au contrôleur des contributions directes avant le 1^{er} avril de chaque année, la déclaration écrite de leur chiffre d'affaires pendant l'année précédente, toutes les fois que ce chiffre dépasse la somme de 50 000 francs.

A défaut de déclaration dans le délai imparti, l'impôt est majoré de 10 pour 100.

Les contribuables qui n'ont pas satisfait à l'obligation ci-dessus édictée, ainsi que ceux dont le chiffre d'affaires ne dépasse pas la limite fixée au précédent alinéa doivent s'ils en sont requis par le contrôleur produire la même déclaration dans un délai de vingt jours à compter de la réception de l'avis qui leur est adressé. Passé ce délai, le chiffre d'affaires est évalué d'office et l'impôt est majoré de moitié.

A l'appui de la déclaration de leur chiffre d'affaires, les contribuables sont tenus de fournir, lorsqu'il y sont invités, toutes les justifications nécessaires. »

Article 5. — Le premier alinéa de l'article 52 de la loi du 31 juillet 1917 est remplacé par les dispositions ci-après :

« Sur les impôts institués par la présente loi et perçus par voie de rôles ainsi que sur l'impôt foncier, chaque contribuable a droit, en ce qui concerne la part de l'Etat,

à une réduction réglée comme il suit :

1^o Pour tout contribuable dont le revenu net total, déduction faite des déductions pour situation et charge de famille prévues par l'article 12 de la loi du 15 juillet 1914, n'est pas supérieur à 10.000 francs 9,50 pour 100 pour chaque personne à sa charge jusqu'à la deuxième et 15 pour 100 pour chacune des autres personnes à partir de la troisième.

2^o Pour tout contribuable dont le revenu net total, tel qu'il est défini ci-dessus est supérieur à 10.000 francs, 5 pour cent pour chacune des 3 premières personnes à sa charge et 10 pour cent pour chacune des autres personnes à partir de la quatrième, sans que toutefois le montant total de la réduction puisse dépasser 300 francs par personne à la charge du contribuable.»

3. -- Les deux Systèmes.

DÉCLARATION DU BÉNÉFICE RÉEL OU DU CHIFFRE D'AFFAIRES

Les dispositions législatives précédentes laissent le choix aux commerçants et aux industriels, à part les quelques exceptions formellement exprimés, de s'acquitter envers le fisc de deux manières différentes : ou bien ils peuvent déclarer leur bénéfice réel ou bien ils peuvent simplement faire connaître leur chiffre d'affaires.

Cette faculté d'option est le résultat d'une transaction entre la Chambre et le Sénat.

Les sénateurs ne s'aventuraient en effet qu'avec une extrême répugnance sur ce nouveau terrain de la fiscalité ; ils auraient préféré garder le régime des patentes en l'améliorant, aussi opposèrent-ils un veto formel à l'introduction dans la cédule de la déclaration obligatoire du bénéfice réel pour tous les imposables. (1)

La Haute Assemblée adopta sur la proposition de son rapporteur, M. Perchot, (2) ce système de la déclaration du chiffre d'affaires.

(1) Cf. Pierre Josse. Le nouveau système des impôts directs d'Etat en France p. 80

(2) Rapport Perchot, loc. cit. p. 488 « l'alternative offerte, écrivait l'honorable rapporteur, aux contribuables qui ne veulent pas faire connaître leur bénéfice réel est un forfait, forfait extrêmement souple d'ailleurs, permettant d'atteindre avec une approximation suffisante la matière imposable, et toujours susceptible d'être répudié par l'une ou l'autre partie, à condition de fournir la preuve de son inexactitude.

Le système forfaitaire a été adopté par la Chambre pour les bénéfices agricoles, il a déjà été sanctionné par la loi, pour les revenus des propriétés immobilières. La Commission a pensé, et elle a confiance que cette manière de voir sera partagée, qu'il n'y avait pas de raison pour refuser un régime analogue aux professions industrielles et commerciales.»

que la Chambre accepta par esprit de conciliation.

C'est ce qu'exprimait Monsieur Dumesnil, rapporteur de la Commission de législation fiscale, lorsqu'il écrivait : « . . . votre commission fait très nettement ses réserves et elle considère que dans un avenir prochain il sera préférable de substituer le système de la déclaration au système forfaitaire pour l'évaluation des bénéfices commerciaux et industriels.

C'est par esprit de transaction, pour amener le vote de la loi, et confiant que le Sénat manifesterait la même conciliation en adoptant en revanche le projet tel que la Chambre le lui enverrait que nous nous sommes prononcés.

Il s'agit en effet d'une transaction qui ne sera qu'une transition. » (1)

Dans les pages qui vont suivre c'est ce système forfaitaire, sorti de l'opposition de vue entre le Sénat et la Chambre que nous examinerons.

4. — PLAN.

Dans une première partie nous étudierons la théorie du système, telle que l'ont conçue ses auteurs ; dans une seconde partie nous en montrerons le fonctionnement, enfin dans une troisième partie nous passerons une revue des critiques dont il fut l'objet et nous exposerons quelques réformes susceptibles de l'améliorer.

PREMIÈRE PARTIE

Etude théorique du Système

CHAPITRE PREMIER

Notions sommaires de Législation comparée.

ANGLETERRE.

Les bénéfices des professions industrielles et commerciales sont atteints par la cédule D de l'income-tax. « Le contribuable remet une déclaration à l'assessor qui l'examine et peut proposer des modifications; cette déclaration est contrôlée, approuvée ou rejetée par une autre commission (les additional commissioners); les réclamations sont jugées par une autre commission (the général commissioners). » (1).

Ces agents peuvent demander, mais non exiger, la production des livres de commerce.

L'impôt est assis sur le revenu net moyen des trois dernières années.

ITALIE.

Les profits industriels et commerciaux sont atteints par la cédule B. Ici encore c'est le bénéfice réel qui est imposé, et le revenu imposable est les $\frac{3}{4}$ du revenu net; l'évaluation en est faite sur la période des quatre années

(1) Jèze, Sciences des finances 1909, page 805.

précédentes. Le contribuable doit déclarer son revenu, s'il s'abstient l'administration le taxe d'office. Les agents du fisc contrôlent ces déclarations, et jouissent de pouvoirs plus étendus qu'en Angleterre : ils ont le droit d'exiger la production des livres de commerce, et de convoquer toutes personnes qu'ils jugent susceptibles de les renseigner.

ALLEMAGNE.

L'Emkommensteuer vise les revenus industriels et commerciaux et c'est aussi le bénéfice réel qu'on impose. Le revenu imposable est évalué sur la période des trois années précédant la déclaration. « Cette déclaration est contrôlée par une commission de taxation qui dispose des pouvoirs d'enquête les plus étendus. » (1)

AUTRICHE.

Il faut distinguer deux catégories d'imposables :

Une première catégorie, comprenant les sociétés commerciales (anonymes, en commandite par actions, sociétés d'exploitation, etc) astreintes par leurs statuts à la publication de leurs comptes, est taxée d'après le bénéfice réel connu par la déclaration.

La seconde catégorie comprend tous les autres assujettis. Ceux-ci doivent donner chaque année des renseignements sur la nature et la situation de leur exploitation, et le fisc les taxe d'après une évaluation forfaitaire de leur bénéfice.

ALSACE-LORRAINE. Jusqu'en 1914.

La Gerverbesteuen atteignait les profits industriels et

(1) Dumesnil loc. cit. page 471.

commerciaux d'après la productivité des professions ; la productivité étant le produit normal que peut donner l'établissement dans une année normale. Les industriels et les commerçants n'étaient pas tenus de faire connaître leurs livres de commerce, mais toutes les entreprises obligées par la loi de publier leurs bilans devaient les produire, et par suite étaient imposées sur leur bénéfice réel.

ETATS-UNIS.

C'est encore le revenu net qui est imposé : la déclaration est obligatoire pour tout industriel ou commerçant dont le bénéfice net a dépassé pendant l'année 3.000 dollars, et elle est faite sous serment.

Le fisc peut se faire communiquer les livres de commerce et convoquer toute personne susceptible de donner un témoignage.

Le rapide exposé de législation comparée ci-dessus, nous permet de constater que tous les pays, sauf l'Autriche et l'Alsace-Lorraine, ont adopté le système de la déclaration du bénéfice réel pour taxer les bénéfices des professions commerciales et industrielles.

Les auteurs du projet de réforme fiscale s'inspirèrent d'abord de la Gerverbesteuer ; la Chambre, plus radicale, penchait davantage vers les régimes anglais, allemand, italien ; elle vota la déclaration obligatoire.

« Dans le projet qui avait été présenté par le gouvernement, disait Monsieur Caillaux, le Ministre des finances de l'époque, qui était celui-même qui est à cette tribune, proposait l'impôt sur la productivité, à l'imitation de ce qui a été fait en Alsace-Lorraine.

La Chambre des Députés a été plus loin, et elle a institué l'impôt sur les bénéfices.» (1)

Le Sénat ayant refusé de suivre la Chambre, on revint au système de la taxation d'après la productivité, tout en laissant subsister à côté la déclaration, qui ne fut plus que facultative. Mais tandis qu'en Alsace-Lorraine la productivité est évaluée d'après le nombre des ouvriers les locaux et les moyens d'exploitation dont on dispose elle est évaluée dans notre cédula d'après le chiffre des affaires. On y rencontre les mêmes exceptions qu'en Autriche et en Alsace-Lorraine; les sociétés dont les bilans doivent être publiés sont en effet soumises à la déclaration obligatoire. Pour elles l'option n'est pas permise, puisque l'administration connaît déjà, en vertu de son droit de communication, le montant du bénéfice imposable.

(1) Caillaux — Annales du Sénat, Séance du 10 février 1914, page 150.

CHARITRE II

Productivité.

Chiffre d'Affaires. — Coefficients.

C'est donc un système d'impôt sur la productivité des professions que nous étudions.

Qu'entend-on par productivité d'une profession?

Quoiqu'un ancien ministre des finances ait dit à la Chambre en 1907 que « la productivité est très difficile à déterminer parce que vraiment on n'en a pas encore donné de définition et je ne vois pas quelle définition on pourrait fournir, » nous allons cependant essayer d'en donner une.

La productivité est pour une entreprise donnée le revenu moyen que cette entreprise peut produire dans des circonstances normales, avec une exploitation normale, déduction faite des frais d'exploitation c'est-à-dire son revenu net moyen. (1)

L'on conçoit que cette productivité peut être déterminée de différentes manières; on peut l'établir en se basant par exemple sur l'importance du chiffre d'affaires, la population du lieu d'exploitation, le nombre des ouvriers et employés, la nature et la quantité des objets fabriqués et de l'outillage, etc.

Notre législateur a choisi le chiffre d'affaires comme élément principal pour arriver à la détermination de cette productivité.

1) Ch. Rapport Dumesnil loc. cit. page 471

Monsieur Cailliaux, Ministre des finances, disait au Sénat : « On peut envisager l'impôt sur la productivité en se servant, comme le disait de façon très intéressante notre collègue Monsieur Perchot dans une des séances précédentes du chiffre des affaires ».(1)

Ce système fut en effet l'œuvre de Monsieur Perchot qui l'exposa au Sénat tant à la tribune que dans ses rapports à partir du mois de janvier 1914.

Mais qu'est-ce que le chiffre d'affaires ?

Il n'existe pas de définition légale de ce mot. En général, cela doit s'entendre du montant total des ventes réalisées définitivement durant l'année ou l'exercice commercial, si ce dernier ne correspond pas à l'année civile, ou bien des rémunérations acquises comme prix de services rendus au cours de cette année ou de cet exercice, pour les professions dont les profits ne sont pas le résultat d'une vente de marchandises. (2)

La connaissance du chiffre d'affaires permettra d'asseoir l'impôt, car « il existe incontestablement une certaine relation entre le chiffre des ventes ou encaissement et celui du profit net ». (3)

Si le montant des ventes augmente, le bénéfice sera présumé s'élever, s'il diminue le bénéfice imposable baisse.

Cette relation entre le bénéfice réel et le chiffre d'affaires est ce qu'on appelle le coefficient. La difficulté est de le déterminer. Ce rapport en effet n'est pas constant ; il varie d'une entreprise à l'autre, et pour une même catégorie d'industries ou de commerces, il varie suivant les

(1) Annales du Sénat, séance du 10 février 1914, p. 150

(2) Ch. Rapport de la Commission chargée d'établir les coefficients. J.O. du 18 mars 1918, page 2.463

(3) Sauvage. Les impôts sur les revenus et les moyens de contrôle du fisc Paris 1918, page 207

circonstances spéciales à chacune d'elle. Il se modifie suivant les conjonctures économiques du pays, et il dépend aussi de l'activité et du talent de l'industriel ou du commerçant.

Cette difficulté n'est cependant pas insurmontable, et Monsieur Perchot écrivait dans son rapport : « Il est possible d'établir des coefficients qui tiennent compte de ces divers éléments et qui appliqués au chiffre d'affaires permettent d'évaluer avec une approximation suffisante la productivité d'une usine ou d'une maison de commerce exploitée dans certaines conditions. » (1)

Si donc on a dressé un tableau de coefficients qui suit toutes les causes de variations qui peuvent exister entre tous les commerces et toutes les industries, il sera aisé d'assurer l'impôt. Il suffira pour cela d'appliquer au chiffre d'affaires d'un contribuable le coefficient qui s'adapte à la profession qu'il exerce, pour voir apparaître aussitôt la productivité de son exploitation, c'est-à-dire son revenu net moyen et par conséquent la matière imposable.

On peut résumer ce raisonnement dans une formule :

Soit C le chiffre d'affaires du contribuable, et R le revenu net imposable correspondant à ce chiffre d'affaires.

Le rapport $\frac{R}{C}$ est le coefficient.

Considérons ce rapport, le chiffre d'affaires étant toujours supérieur au bénéfice, on en conclut que la relation $\frac{R}{C}$ sera nécessairement de la forme $\frac{N}{100}$, N désignant un certain nombre.

La formule du revenu s'écrit alors $R = \frac{N}{100} \times C$

Nous allons voir quelle méthode a été suivie pour déterminer tous ces nombres N.

(1) Annales de la Chambre des députés, séance du 17 Juillet 1917 page 1847

CHAPITRE III

Détermination des Coefficients.

Pour établir ces coefficients, deux méthodes étaient en présence :

La première consistait à laisser aux agents de l'administration toute latitude pour les fixer suivant leur appréciation personnelle dans chaque espèce. On y a tout de suite renoncé par crainte de l'incertitude et de l'arbitraire. On ne voulait pas laisser le commerce et l'industrie à la merci des contrôleurs « qui pouvaient toujours obliger par là même le contribuable à la déclaration et à la production des livres. » (1)

La seconde eut été de fixer par avance dans le texte législatif les coefficients.

Mais agir ainsi, c'était revenir à la rigidité des patentes; or disait le Ministre « les coefficients applicables au chiffre d'affaires doivent être variables, ils doivent être malléables, car, on l'a dit et Monsieur Tournon en particulier a insisté sur ce point, le chiffre des bénéfices varie d'un instant à l'autre par rapport au chiffre d'affaires. » (2)

Le législateur s'arrêta à un moyen terme, il confia à une commission le soin de déterminer ces coefficients. Il indiqua simplement, dans les travaux préparatoires, la méthode générale à suivre pour accomplir ce travail.

(1) Auriol. — Annales de la Chambre des députés séance du 17 Juillet 1917 page 1847.

(2) Ribot. — Séance du 17 Novembre 1916. - Sénat débats parlementaires J. O. page 945.

« Il appartiendra à la Commission d'établir pour chaque profession le nombre de subdivisions nécessaires pour déterminer avec une suffisante approximation le rapport entre le chiffre d'affaires et le bénéfice net.

Le texte n'énumère pas les éléments qui serviront de base à cette classification.

La Commission sera libre de les choisir, ce pourront être notamment, outre l'importance du chiffre d'affaires, la population du lieu d'exploitation, la nature des produits fabriqués, la nature et l'importance de l'outillage, le nombre des personnes occupées, etc. » (1)

Ce n'est pas tout à fait dans cette voie que s'est engagée la Commission.

Pour la détermination des coefficients applicables à chaque nature de profession la Commission a dès à présent introduit dans le tarif certaines distinctions générales qui lui ont paru essentielles pour la fixation des coefficients. Ainsi elle a toujours séparé le fabricant achetant ses matières du fabricant à façon ou le marchand en gros de celui qui vend en détail, celui qui vend certaines spécialités particulièrement lucratives de celui qui ne vend que les produits courants de la profession. Elle a établi pour quelques industries des tarifs différents suivant les procédés de fabrication employés, fabrication mécanique ou fabrication à la main, fabrication lente ou fabrication rapide, etc.

Mais dans cette première expérience du nouveau système fiscal, il lui a semblé qu'elle ne pouvait aller trop loin dans cette voie, qu'elle ne se trouvait pas encore en présence de renseignements assez nombreux et assez précis pour éclairer ses décisions et qu'il était préférable d'atten-

(1) Rapport Perchot. - Sénat annexe n° 319 année 1916, J.O. doc. parl. p. 492.

dre jusqu'au jour où l'application pratique de la loi aurait permis d'apprécier dans quelle mesure de semblables distinctions pouvaient conduire à une approximation plus exacte des bénéfices.

Elle n'a donc pas voulu établir au moins pour le moment de coefficients variant suivant le chiffre de la population ou la nature du matériel employé, ou le montant du chiffre d'affaires. » (1)

Voilà les directives suivies par la Commission pour l'établissement des coefficients correspondant à chaque nature de profession. Elle est un peu restée en deçà des instructions du législateur

Coefficient maximum et Coefficient minimum

Mais il lui appartenait aussi de diviser chaque nature de profession en un certain nombre de catégories.

Il est en effet évident que tous les commerces ou toutes les industries qui sont les mêmes quant à leur objet ne se ressemblent pas quant à leur exercice. La proportion de bénéfice est certainement plus grande dans une vaste entreprise que dans une petite exploitation, soit en raison de la division du travail plus profondément poussé dans une immense usine que dans un atelier exigü, de la plus ou moins grande facilité de transport, d'une meilleure utilisation de l'outillage, etc.

Pour respecter la règle de la justice dans l'impôt, il fallait établir différents coefficients applicables à ces différentes catégories d'établissements. Le législateur a cru

(1) Commission chargée d'établir les coefficients.

Rapport J. O. 1918, page 2463.

obtenir cette équitable répartition en instituant dans chaque catégorie de professions soit un coefficient unique, soit un coefficient maximum et un coefficient minimum.

Nous allons examiner la méthode suivie par la Commission pour satisfaire au vœu du législateur : « Usant de la faculté que la loi lui laissait de prévoir, pour chaque catégorie de professions, soit un coefficient unique, soit un coefficient maximum et un coefficient minimum, la Commission a jugé préférable, au moins pour cette première expérience du nouveau système fiscal, de prévoir dans tous les cas deux coefficients en raison de la grande diversité que peuvent présenter pour une même profession les bénéfices obtenus suivants les années et suivant les établissements.

Pour mesurer l'écart de ces deux coefficients la Commission s'est inspirée de cette idée que le minimum et le maximum devaient représenter les limites du rendement normal moyen de chaque profession. » (1)

Pour déterminer le coefficient minimum la Commission a considéré le bénéfice minimum que pouvait tirer l'exploitant de son entreprise. Mais auparavant elle s'était fixée à elle-même ce qu'elle entendrait par bénéfice imposable.

« Le produit net imposable, pour la détermination des coefficients, lit-on dans le rapport précité, est celui qui ressort du total des opérations effectuées par le commerçant ou l'industriel dans l'exercice de sa profession, après déduction de toutes ses charges : frais de fabrication, frais de vente, intérêts d'emprunt, amortissement et frais généraux divers, la somme dont il peut disposer libre-

(1) Rapport de la Commission chargée d'établir les coefficients J. O. 1918 page 2464.

ment après le paiement de toutes les dépenses professionnelles. »

Le bénéfice minimum sera celui qui correspondra à cette somme la plus petite qu'on puisse imaginer, à la somme qui représente pour l'industriel ou le commerçant une rémunération légitime de son travail.

Ce sera, si l'on veut aller jusqu'au fond du raisonnement, l'argent nécessaire pour assurer à sa famille et à lui-même une existence minimum normal. Ce rapport de ce bénéfice minimum au chiffre d'affaires total constituera le coefficient minimum.

Pour fixer le coefficient maximum, on a considéré que le bénéfice de l'industriel ou du commerçant est d'autant plus grand que sa part du chiffre d'affaires total est plus importante ; ce qui arrivera si ce commerce ou cette industrie s'exerce dans les meilleures conditions économiques possibles. C'est en se basant sur ces données que la Commission a pu établir approximativement ces coefficients minimum et maximum.

CHAPITRE IV

Fondement financier économique et politique du système.

Quels furent les arguments qui militèrent auprès du législateur pour l'établissement d'un tel système ?

L'empire par sa guerre désastreuse contre la Prusse nous avait légué un lourd passif à liquider. Ce fut ensuite depuis l'avènement de la troisième République, aux tendances de plus en plus démocratiques, cette magnifique floraison de lois sociales, mais qui n'allèrent pas pour l'Etat sans des dépenses continuellement accrues. Nous connûmes aussi durant quarante quatre ans le régime de la paix armée, avec ses onéreuses charges militaires, et enfin éclate en 1914 la conflagration universelle qui devait pour longtemps bouleverser l'équilibre de notre budget.

Devant les besoins sans cesse grandissants du Trésor les gouvernements qui se succèdent au pouvoir recherchent les moyens de résoudre cet ardu problème financier et tout de suite leur apparût la très grande nécessité de réformer tout notre système de contributions directes.

C'est pourquoi le 31 Juillet 1917, le législateur faisant table rase de nos quatre vieilles contributions, institua à leur place un régime d'impôts cédulaires et par dessus l'impôt global sur le revenu.

La patente à cause de son défaut d'élasticité était supprimée et remplacée par la taxation des bénéfices industriels et commerciaux. La taxation directe souleva dans

tout le pays d'immenses passions ; les comités d'industriels et de commerçants consultés se prononcèrent contre son introduction dans la loi à la presque unanimité.

Livrer le secret de leurs affaires à un agent de l'administration, même légalement obligé au secret professionnel, leur paraissait une chose monstrueuse et impossible, une violation suprême de la liberté individuelle. Des controverses et des discussions enflammées agitaient tout le pays, ce qui faisait dire à Monsieur Briand en une de ces formules dont a le secret l'éminent homme d'Etat : « Il y a des gens qui ne peuvent admettre un progrès que sous la forme d'une pince-monseigneur. »

Cependant il fallait aboutir, et c'est alors que, dans un but d'apaisement social, on établit à côté de la taxation directe ce système basé sur le chiffre d'affaires que nous nous sommes donnés à tâche d'étudier.

Toutes ces raisons furent lumineusement exposées dans un discours de Monsieur Perchot au Sénat, dont nous extrayons ce passage : « On ne peut songer à la taxation des bénéfices ; en effet, il est impossible d'évaluer ces bénéfices sans faire entrer en ligne de compte tous les éléments qui entrent dans leur évaluation, c'est-à-dire les frais généraux et l'amortissement, qui ne peuvent être connus que par les chefs d'industrie et de commerce et au sujet desquels on ne peut établir de coefficients constants. Mais cela c'est le secret des affaires. Ainsi est révélé pour celui qui les examine, la situation complète, bonne ou mauvaise, du commerçant ou de l'industriel. Ignorer cela dans un système basé sur les bénéfices, c'est se vouer à l'arbitraire ; si, au contraire, on viole ainsi le secret des affaires on peut connaître les bénéfices, mais alors c'est l'inquisition. Pour échapper à cette alternative dont les deux termes sont également inacceptables il faut chercher

autre chose. C'est ainsi, Messieurs, que j'ai été amené à chercher un mode permettant, par une voie indirecte qui ne soit plus barrée par l'inquisition ou par l'arbitraire, d'arriver à une approximation suffisante des bénéfices.

Il me semble qu'on le trouve en s'adressant au chiffre d'affaires. » (1)

La déclaration du chiffre d'affaires ne suscite plus en effet les mêmes objections d'ordre sentimental ; donner son chiffre d'affaires ce n'est pas pour un industriel ou un commerçant livrer le secret de sa situation. Ce n'est, à tout prendre, qu'un signe extérieur comme un autre, qui peut être publiquement connu sans danger pour l'exploitant, parce qu'aucunement révélateur des procédés et moyens employés dans la conduite de l'entreprise. On ne peut plus crier à l'inquisition.

D'autre part la création par la loi d'une Commission spéciale, composée à la fois d'administrateurs et de représentants des intéressés, chargée d'établir à l'avance un tableau de tous les coefficients comme il a été expliqué plus haut, donnait pleinement satisfaction à ceux qui craignaient l'arbitraire des contrôleurs.

Ces considérations rassurèrent toutes les consciences et toutes les susceptibilités et permirent enfin au législateur d'accomplir une réforme unanimement reconnue nécessaire et dont l'élaboration avait été si délicate et si difficile.

(1) Perchot, Sénat, débats parlementaires J.O. p. 14 et 15, année 1914.

CHAPITRE V

Caraetère de l'Impôt.

Dans la cédula des professions non commerciales et plus encore dans celle des traitements et salaires le législateur pour établir l'impôt, s'est inspiré de la conception de la réalité du revenu imposable.

Au contraire dans la cédula des bénéfices agricoles, c'est la conception du revenu forfaitaire imposable qui a triomphé.

Dans la cédula que nous étudions le législateur a fait application de ces deux théories :

La taxation d'après le bénéfice net réel répond évidemment à la théorie de la réalité du revenu imposable, tandis que la taxation basée sur le chiffre d'affaires est la mise en pratique de la conception du revenu forfaitaire imposable.

Ainsi lorsque le commerçant aura opté selon la faculté que lui laisse la loi pour la taxation basée sur le chiffre d'affaires, il ne sera pas imposé d'après son revenu réel, mais d'après un revenu forfaitaire évalué par l'administration au moyen de son chiffre d'affaires auquel sera appliqué un certain coefficient.

Il est donc manifeste que le législateur, en autorisant ce choix, s'est écarté de ce grand principe de la réalité du

revenu impossible, qui avait cependant été une des théories fondamentales de la réforme fiscale.

C'est ce caractère qu'il convenait particulièrement de souligner et qui fera comprendre toutes les critiques dont a été l'objet ce système forfaitaire.

DEUXIÈME PARTIE

Etude technique du Système.

CHAPITRE VI

Personnes assujetties.

Tout commerçant ou industriel a le droit d'opter pour le calcul du revenu de sa profession entre la base du bénéfice réel et celle du chiffre d'affaires, sauf les exceptions prévues par la loi.

L'article 4 de la loi du 31 Juillet 1917 en distingue deux : l'une est permanente et l'autre temporaire.

La première vise les sociétés « dont les bilans sont obligatoirement communiqués à l'administration de l'Enregistrement ». Ce sont les sociétés anonymes et les sociétés en commandite par actions. Cette catégorie de contribuables n'aura jamais le droit, dans le mode d'imposition organisé par la loi, de se faire taxer sur la base de son chiffre d'affaires. Cette prescription n'a rien que de très logique ; en effet en vertu des lois des 29 Juin 1872, art. 2, 23 Août 1871, art. 22, et 21 Juin 1875, art. 7, ces sociétés doivent d'une part faire parvenir au bureau de l'enregistrement de leur siège social ou administratif les comptes rendus des délibérations de leurs conseils d'administration ou de leurs assemblées d'actionnaires et d'autre part présenter aux agents de l'Enregistrement,

sur leur réquisition, leurs livres, registres, titres et pièces de recettes, de dépenses et de comptabilité. (1) C'eût donc été compliquer inutilement les choses que de permettre à ces sociétés d'être imposées d'après leur chiffre d'affaires.

La seconde exception résulte de la loi du 1^{er} Juillet 1916. Ce texte législatif établit une contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre. Les assujettis à cet impôt supplémentaire doivent déclarer au fisc leurs bénéfices réels. Ici encore il y aurait eu complication inutile, si l'on avait permis l'option à ces contribuables dans la cédule des bénéfices commerciaux et industriels puisque l'administration, en vertu de la législation existante était déjà en possession d'une base certaine pour percevoir l'impôt.

Cette exception est temporaire ; au fur et à mesure que les faits du domaine économique reviendront à l'état normal, la matière imposable en tant que bénéfices extraordinaires disparaîtra ; il n'y aura plus lieu de laisser subsister une législation d'exception à l'égard de certains industriels et commerçants, et ceux-ci pourront recouvrer leur faculté d'option.

Tous les autres contribuables qui ne figurent pas dans les deux catégories ci-dessus ont le droit de choisir la base du chiffre d'affaires pour payer l'impôt sur leurs bénéfices professionnels.

Avant de clore ce chapitre nous ferons deux observations.

Il pourra se faire que des contribuables pour obéir aux prescriptions de la loi du 1^{er} Juillet 1916, aurent cru devoir déclarer à l'administration leur bénéfice réel, quoique n'étant pas assujettis à cette loi, ils conserveront malgré

(1) Cf. Instruction administrative du 30 Mars 1918 pour l'établissement des impôts cédulaires et de l'impôt général sur le revenu, article 28.

leur déclaration, le droit d'être imposés sur le chiffre d'affaires.

De même le fait pour des contribuables d'avoir déclaré à l'impôt général sur le revenu sur la base du bénéfice réel ne saurait davantage les priver de leur droit d'option dans la cédule des bénéfices commerciaux et industriels.

L'on comprend très bien le premier cas : il ne fallait pas que des contribuables consciencieux, empressés d'accomplir leur devoir fiscal, fussent privés, à cause de leur zèle d'un droit qu'ils tiennent de la loi ; c'est une mesure de justice.

Le second se comprend beaucoup moins : pourquoi autoriser les contribuables à déclarer d'une façon dans l'impôt général sur le revenu et d'une autre dans la cédule des bénéfices commerciaux et industriels ? L'uniformité eut été préférable, en simplifiant le travail des agents de l'administration. (1)

(1) La commission du budget s'était aussi étonnée de cette solution, elle demanda la suppression de cette dualité de déclaration mais M. Dumesnil s'y opposa et voici les raisons qu'il donna :

« Mais en ce qui concerne le second cas, votre commission de législation fiscale n'a pas cru devoir suivre la suggestion proposée, qui est nettement en contradiction avec l'art. 52 du projet primitif (art. 50 nouveau), lequel a précisément pour but de permettre au contribuable de déclarer ses revenus pour l'impôt général, en les évaluant de la même manière et d'après les mêmes règles que pour les impôts cédulaires ».

Rapport supplémentaire Ch. des Dép. doc. parl. année 1917 page 849,

CHAPITRE VII

Détermination du Chiffre d'Affaires.

Avant la loi du 25 Juin 1920, il suffisait que le contribuable n'ait pas fait parvenir au contrôleur avant le 1^{er} Avril son compte de profits et pertes pour que, automatiquement, il fût imposé sur la base du chiffre d'affaires. Son silence était interprété dans le sens de l'option pour ce système.

Le nouveau législateur a divisé en deux catégories les contribuables qui désirent être taxés sur la base du chiffre d'affaires :

1^o ceux dont le chiffre d'affaires est supérieur à 50.000 francs ;

2^o ceux dont ce même chiffre est inférieur à 50.000 fr.

Les premiers, en vertu de l'article 3 de la loi du 25 Juin 1920, doivent chaque année avant le 1^{er} avril faire parvenir, proprio motu, au contrôleur des contributions directes « la déclaration écrite de leur chiffre d'affaires pendant l'année précédente ».

Si cette déclaration n'était pas faite ces contribuables seraient traités comme ceux de la seconde catégorie.

Pour ceux-là le contrôleur peut, s'il le désire car il n'y est pas légalement obligé, exiger qu'ils produisent la déclaration de leur chiffre d'affaires dans un délai de 20 jours à compter de la réception d'une lettre recommandée qui doit leur être adressée à cet effet.

De son côté le contribuable rangé dans cette seconde catégorie pourrait faire connaître au contrôleur dans les

trois premiers mois de l'année son chiffre d'affaires, mais ce ne serait qu'une manifestation de sa bonne volonté, la loi ne lui en fait aucune obligation, et dans la pratique il est probable que ce cas se rencontrera rarement.

Lorsqu'un contribuable régulièrement invité à faire sa déclaration s'y est refusé, le contrôleur pourra asseoir l'impôt en prenant pour base le chiffre d'affaires calculé d'après les éléments d'appréciation dont il dispose. (1)

Nous voyons par ce qui précède qu'il faut distinguer deux cas :

1^o Le contrôleur est en possession du chiffre d'affaires par la déclaration du contribuable soit que celui-ci l'ait faite spontanément soit qu'il ait répondu à l'invitation du contrôleur.

2^o Le contrôleur établit lui-même le chiffre d'affaires soit de sa propre initiative soit par suite de la mauvaise volonté du contribuable.

Nous allons étudier chacun de ces deux cas :

§ 1. Lorsque le contrôleur est en possession du chiffre d'affaires fourni par le contribuable il peut en vertu de l'article 9 de la loi du 31 Juillet 1917 et de l'article 3 de la loi modificatrice du 25 Juin 1920 demander des justifications à l'intéressé. De quelle nature sont ces justifications ?

Nous nous reporterons pour les définir au remarquable rapport de Monsieur Dumesnil à la Chambre des Députés du 22 février 1917. (2)

« Il ne faut pas perdre de vue, y lit-on, qu'il ne s'agit ici que de contribuables à qui n'est pas applicable obligatoirement la taxation établie d'après le bénéfice réel, et

(1) Loi du 31 Juillet 1917 art. 9 § 2.

(2) J. O. Documents Parlementaires. Chambre des Députés session ordinaire 1917 page 481.

pour qui le chiffre d'affaires constitue la base d'évaluation du bénéfice imposable. Les justifications qu'il leur est prescrit de fournir ne doivent donc s'entendre que de celles qui sont propres à établir l'exactitude du chiffre d'affaires déclaré.

C'est évidemment, d'une façon générale, par la production de documents comptables que les intéressés pourront faire la justification qui leur incombe. Etant donné que les industriels et les commerçants ne font pas application de règles uniformes pour la tenue de leur comptabilité, il n'est pas possible de préciser quels sont les documents qui devront être présentés. Mais ce que l'on peut dire, c'est que les intéressés n'auront pas à communiquer indistinctement tous les éléments de leur comptabilité ; dès l'instant que les livres ou documents produits par eux seront suffisants pour permettre de dégager leur chiffre d'affaires, ils auront satisfait aux prescriptions de la loi et on ne pourra leur demander rien d'autre, notamment de communiquer la partie de leur comptabilité relative soit à leurs bénéfices, soit à leurs frais généraux, soit à leurs créances, soit à leurs dettes.

L'obligation qui leur est imposée a donc un objet nettement limité, la détermination du chiffre d'affaires, c'est-à-dire d'un élément que d'une manière générale ils ne peuvent éprouver aucune gêne à faire connaître. » En définitive la seule communication exigible du contribuable est celle des pièces comptables indispensables à la vérification de la déclaration produite ; dans la pratique ce sera le livre des ventes ou des encaissements.

Si ces justifications, données et reçues comme il vient d'être dit, satisfont le contrôleur, celui-ci passe alors à la détermination du revenu imposable, par application au chiffre d'affaires du coefficient.

Si, au contraire, il conçoit des doutes sur leur véracité, il aura, pour les contrôler, les moyens que nous allons étudier au second paragraphe.

§ 2. Le contrôleur peut être amené à établir lui-même le chiffre d'affaires soit parce qu'il se trouve en face d'un contribuable récalcitrant qui se refuse à rien lui communiquer soit de sa propre initiative. Il aura souvent recours à cette méthode lorsque les assujettis seront de petits commerçants. En effet comme nous l'avons vu ci-dessus le contribuable dont le chiffre des ventes est inférieur à 50.000 francs n'est pas tenu de faire une déclaration au contrôleur dans les trois premiers mois de l'année. Sans doute ce dernier peut l'exiger, mais il semble résulter des travaux parlementaires que le vœu du législateur est qu'il s'en abstienne. On peut lire en effet dans le rapport de Monsieur Dumesnil à la Chambre des Députés du 22 février 1917 (1) que « la loi ne fait pas au contrôleur l'obligation d'exiger par écrit la déclaration du chiffre d'affaires dans tous les cas. Il existe en effet un très grand nombre de cas, notamment parmi les petits commerçants, pour lesquels le contrôleur aura par devers lui, à l'aide de renseignements de toute nature qu'il relève soit dans ses tournées, soit dans les bureaux des administrations publiques, une notion approximative du chiffre d'affaires réalisé.

Pourquoi, dans ces cas là, obliger ces contribuables, généralement modestes et peu au courant des formalités administratives, à faire une déclaration qui n'est pas indispensable à l'assiette régulière de l'impôt ? La déclaration obligatoire peut se comprendre quand il s'agit de contribuables importants ayant bureau, comptabilité, employés, etc., mais il ne faut pas oublier que la grande

(1) Dumesnil loc. cit. page 481.

majorité des assujettis sera composée de commerçants très modestes à qui il ne faut imposer que le minimum de formalités. C'est surtout par des entretiens que le contrôleur arrivera à asseoir l'impôt pour cette catégorie d'imposables. »

Sur quelles bases s'appuiera le contrôleur lorsqu'il devra ainsi agir de lui-même ? Les sources d'information sont multiples, nous allons indiquer les principales.

D'abord grâce à l'article 9 de la loi du 31 juillet 1917, il peut demander des renseignements à l'intéressé lui-même. Il pourra par exemple se rendre auprès du contribuable, et recueillir ainsi à la suite de différents entretiens des éléments suffisants pour établir le chiffre d'affaires.

La loi instituant la taxe de 1.10 % sur le chiffre d'affaires lui sera d'une aide puissante. En vertu de cette loi le contribuable doit inscrire quotidiennement le chiffre de ses ventes, et chaque mois il doit payer à l'administration des contributions indirectes la taxe afférente à son chiffre d'affaires. Le contrôleur des contributions directes, en se faisant communiquer par son collègue des indirectes les chiffres donnés par les contribuables, trouvera de cette manière des éléments sérieux soit pour établir le chiffre d'affaires soit même pour vérifier ceux fournis par les intéressés.

La loi du 1^{er} juillet 1916 relative aux bénéfices de guerre pourra aussi le servir utilement dans ses investigations. Celle-ci donne au contrôleur des droits de vérification très étendus sur les contribuables qui ont souscrit ou non une déclaration de bénéfices de guerre. Là encore le fisc sera à même de recueillir de précieux renseignements qui faciliteront sa tâche.

L'article 14 de la loi du 31 Juillet 1917 établit une taxe spéciale concernant une catégorie de contribuables dont

le chiffre d'affaires dépasse un million. Ces assujettis sont obligés de faire une déclaration de leur chiffre d'affaires avant le 1^{er} avril de chaque année. On peut même dire qu'ils y sont doublement obligés d'abord parce que leur chiffre d'affaires est supérieur à 50.000 francs en vertu de l'article 3 de la loi du 25 Juin 1920 ensuite parce que ce chiffre d'affaires dépasse un million. Le contrôleur pourra évidemment faire son profit de cette disposition législative. De même comme le fait remarquer un commentateur (1) « l'indication par un contribuable de son chiffre d'affaires dans sa déclaration d'impôt général constitue en même temps une communication d'office opérante en matière d'impôt cédulaire. »

Le contrôleur pourra encore consulter fructueusement l'administration de l'Enregistrement : il y trouvera, par exemple, le compte de banque du contribuable et l'acte de vente de son fonds, indication très utile, car souvent le chiffre d'affaires sert de base au prix d'acquisition.

Signalons enfin que la loi du 31 Juillet 1920 a renforcé plus que jamais les pouvoirs des agents du fisc, par ses articles 31 et 32.

Il est dit notamment à l'article 31 que : « En aucun cas les administrations de l'Etat, des Départements et des Communes, ainsi que les entreprises concédées ou contrôlées par l'Etat, les Départements et les Communes, ne pourront opposer le secret professionnel aux agents de l'administration des finances ayant au moins le grade de contrôleur ou d'inspecteur-adjoint qui pour établir les impôts institués par les lois existantes, leur demanderont communication des documents de service qu'elles détiennent.

(1) Bocquet — L'impôt sur le revenu cédulaire et général Paris 1918. page 156 note 2.

Dans le cas d'information ouverte par l'autorité judiciaire celle-ci devra donner connaissance à l'administration des finances de toute indication qu'elle pourrait recueillir au cours de la procédure et de nature à faire présumer une fraude commise en matière fiscale, ou une manœuvre quelconque ayant eu pour objet ou ayant eu pour résultat de frauder ou de compromettre un impôt.»

L'article 32 spécifie que : «pour permettre le contrôle des déclarations d'impôt et la recherche des omissions ou des fraudes qui auraient pu être commises dans le délai de la perception, tout commerçant faisant un chiffre d'affaires supérieur à 50.000 francs est tenu de représenter à toute réquisition des agents du Trésor ayant au moins le grade de contrôleur ou d'Inspecteur adjoint les livres dont la tenue est prescrite par le titre II du code de commerce ainsi que tous les livres et documents annexes, pièces de recettes et de dépenses etc.»

Nous voyons donc que les pouvoirs du fisc sont très suffisants.

Nous terminerons ce chapitre en remarquant que chaque fois que le contrôleur aura invité un contribuable à faire la déclaration de son chiffre d'affaires l'art. 52 de l'Instruction administrative du 30 Mars 1918 lui fait un devoir d'indiquer : « en quoi consiste le montant du chiffre d'affaires dans la profession envisagée », ainsi les intéressés savent toujours exactement ce qu'on exige d'eux et cela évite d'autant les chances d'erreurs et les pertes de temps.

CHAPITRE VIII

Détermination du revenu imposable

En possession du chiffre d'affaires dûment vérifié le contrôleur va maintenant, pour asseoir l'impôt, déterminer le revenu imposable.

Il atteindra ce but en appliquant au chiffre d'affaires un coefficient comme il est spécifié à l'art. 10 de la loi du 31 juillet 1917.

Ce coefficient, dit l'art 33 de l'instruction administrative du 30 Mars 1918 « est déterminé d'après les indications résultant d'un tableau général des coefficients établi par une commission instituée au Ministère des Finances et composée de magistrats, de fonctionnaires et des représentants du commerce et de l'industrie. Pour chaque profession ou groupe de professions cette commission fixe soit un coefficient unique soit un coefficient maximum et un coefficient minimum. Les coefficients sont arrêtés pour une période de trois ans, mais ils peuvent être révisés à toute époque dans le courant de chaque période triennale ».

La commission instituée à la suite de la loi du 31 Juillet 1917 a publiée ses travaux en Mars 1918. Les diverses professions sont réparties en 18 groupes correspondant à 773 catégories différentes. (1)

En face de chacune de ces catégories figurent un coefficient maximum et un coefficient minimum, entre lesquels peut se mouvoir le contrôleur.

(1) Consulter le Journal officiel du 18 mars 1918 p 2463.

On ne trouve pas de coefficient unique, bien plus la marge entre les coefficients maximum et minimum est très large, la commission en a donné cette raison pratique qu'il fallait permettre au contrôleur de tenir compte de toutes les circonstances économiques qui influent sur le commerce et l'industrie.

Le contrôleur en face d'une profession donnée se reportera dans le tableau des coefficients au groupe dont elle fait partie, et dans ce groupe il cherchera à quelle catégorie elle appartient. Il sera alors en possession des coefficients minimum et maximum entre lesquelles il pourra choisir un coefficient intermédiaire à appliquer au chiffre d'affaires, en tenant compte de toutes les conditions de fonctionnement de l'entreprise.

Malgré leur grande élasticité ces coefficients maxima et minima ne s'imposent ni au contribuable ni au contrôleur. Lorsque le contrôleur est à même de prouver que le rapport du bénéfice réel au chiffre d'affaires est supérieur au coefficient maximum, il pourra faire usage d'un coefficient plus élevé. De même le contribuable, s'il peut prouver que son bénéfice imposable doit être calculé d'après un coefficient inférieur au coefficient minimum, pourra demander l'application d'un coefficient moins élevé.

Le contrôleur, ayant arrêté le coefficient qu'il désire appliquer, évaluera le revenu imposable en multipliant le chiffre d'affaires par ce coefficient.

Il communiquera cette évaluation à l'intéressé, qui dans le délai de vingt jours devra lui faire parvenir ses observations. La loi n'oblige le contrôleur qu'à communiquer cette évaluation provisoire, et non le chiffre d'affaires et le coefficient qu'il a utilisés. Cependant il est dit à l'art. 38 de l'Instruction administrative du 30 mars 1918 que « le contribuable a la faculté de présenter des observations

par écrit ou verbalement, tant au sujet du chiffre d'affaires ayant servi de base au calcul que du coefficient appliqué». C'est donc que durant ce délai de vingt jours, il pourra s'établir entre l'assujetti et l'agent du fisc un échange de vue au cours duquel le contribuable pourra poser toutes les questions susceptibles d'éclairer sa religion sur la manière dont il a été imposé.

A l'expiration du délai de vingt jours ou à la suite des observations qui lui ont été faites, le contrôleur arrête alors la base d'imposition d'une façon définitive, sans toutefois préjudice du droit pour le contribuable de recourir à la juridiction contentieuse.

Remarque 1. — Dans le cas particulier où un contribuable devait déclarer son chiffre d'affaires soit parce qu'il y avait été régulièrement invité par le contrôleur soit parce que son chiffre d'affaires dépassait 50.000 francs, la question se pose de savoir si le contrôleur, après avoir établi d'office son chiffre d'affaires, doit lui communiquer une évaluation provisoire du revenu imposable.

Contrairement à ce que dit un commentateur (1) nous pensons que le contrôleur peut très bien s'en abstenir. La loi ne l'y oblige pas, et, comme nous le verrons plus loin, le législateur tend de plus en plus vers une aggravation de peine envers les contribuables trop oublieux de leurs devoirs fiscaux. Il est donc logique de croire qu'il a voulu dans ce cas supprimer la voie du recours gracieux.

Le contribuable serait mal venu de s'en plaindre, ce procédé n'étant que le résultat de sa mauvaise volonté. D'ailleurs il lui reste toujours la voie contentieuse s'il estime avoir été taxé trop lourdement.

Remarque 2. — Un industriel ou un commerçant peut posséder des exploitations en France et à l'étranger.

(1) Bocquet, op. cit. page 161.

Pour l'évaluation tant du chiffre d'affaires que du revenu imposable on ne devra faire entrer en ligne de compte que les entreprises françaises (art. 3 de la loi du 31 juillet 1917.)

Un industriel ou un commerçant exploite sur différents points du territoire un même commerce ou une même industrie ; les opérations fiscales auront lieu, dit le même article « au siège de la direction des entreprises ou à défaut, au lieu du principal établissement ». On devra donc collecter les divers chiffres d'affaires, et appliquer à ce total le coefficient ad hoc.

Enfin un industriel ou un commerçant peut être propriétaire d'industries ou de commerces différents. Il exploite par exemple en même temps une industrie sucrière, un commerce de chaussures, etc. On devra agir dans ce cas comme s'il y avait autant de contribuables que d'entreprises, et les imposer séparément.

Remarque 3. — Il peut arriver qu'un industriel ou un commerçant n'ait réalisé aucun bénéfice ; en toute justice il doit être alors dispensé du paiement de l'impôt. Cependant s'il se fait taxer par le procédé du chiffre d'affaires il risque fort de payer quand même. En effet les coefficients peuvent bien toucher une valeur voisine de zéro, sans pour cela devenir tout à fait nuls.

En conséquence si le contribuable veut éviter l'impôt il sera obligé de prouver par l'ouverture de tous ses livres que l'année se solde pour lui par un déficit, c'est à dire qu'il sera ramené au procédé d'imposition sur le bénéfice réel.

CHAPITRE IX

DES PÉNALITÉS

Les pénalités peuvent être encourues tant au point de vue de la déclaration du chiffre d'affaires que des renseignements fournis par le contribuable.

§ 1. — Refus de déclaration du chiffre d'affaires.

Un contribuable dont le chiffre d'affaires dépasse 50.000 francs doit faire parvenir, aux termes de l'article 3 de la loi du 25 Juin 1920, sa déclaration au contrôleur des contributions directes, avant le 1^{er} avril; s'il s'abstient, cette défaillance fera majorer l'imposition dont il était passible de 10 %.

Un contribuable, malgré une invitation régulière, s'est refusé à communiquer au contrôleur son chiffre d'affaires dans les délais impartis, une majoration d'impôt de moitié sanctionnera sa mauvaise volonté.

On voit par exemple qu'un contribuable dont le chiffre d'affaires est supérieur à 50.000 francs qui, ayant d'abord omis de faire sa déclaration dans les délais fixés, n'avait pas davantage répondu à une invitation expresse du contrôleur, est passible d'une majoration d'impôt de 60 %.

Dans le cas où un contribuable, après avoir donné son

chiffre d'affaires se refuse à fournir les justifications nécessaires la question se pose de savoir s'il est passible de la majoration d'impôt prévue à l'article 9 de la loi de 1917.

Le législateur ne s'est pas clairement expliqué à ce sujet. Monsieur Perchot dans son rapport au Sénat (1) écrit : « Les mêmes sanctions (majoration d'impôt de moitié) seront appliquées en principe lorsque le contribuable ayant déclaré son chiffre d'affaires, se refusera à fournir les justifications requises. Toutefois il faut prévoir le cas où le contribuable se verrait demander par le contrôleur des justifications pouvant l'amener à dévoiler le secret de ses affaires. S'il les refusait il s'exposerait à la taxation d'office et à des pénalités. C'est pourquoi il paraît juste de lui permettre de remplacer les justifications demandées par une expertise. Mais cette expertise se fera à ses frais sans quoi le nombre des contribuables refusant de donner les justifications risquerait de devenir excessif. »

Il nous semble résulter des travaux parlementaires que le contribuable devra fournir les justifications demandées sous peine de se voir exposer aux sanctions de l'article 9 chaque fois que ces justifications ne le conduiront pas à dévoiler le secret de ses affaires. S'il pense que fournir les justifications demandées, c'est dévoiler le secret de ses affaires, il pourra les remplacer par une expertise qui se fera à ses frais.

Il peut arriver que le recours à cette dernière méthode ne soit de la part du contribuable qu'une manœuvre pour échapper au juste paiement de l'impôt, dans ce cas, si la preuve de sa mauvaise foi est rapportée devant la juri-

(1) Perchot, loc. cit. page 492.

diction intéressée, il ne s'en verra pas moins condamné à la majoration de moitié.

D'ailleurs il faut bien remarquer que depuis le vote de la loi du 31 Juillet 1920, cette nature de contestation deviendra de plus en plus rare entre le contrôleur et les assujettis, du moins pour ceux dont le chiffre d'affaires dépasse 50.000 francs.

Comme nous l'avons vu, l'article 32 de cette loi oblige cette catégorie de contribuables à présenter aux agents du fisc les livres visés au titre II du code de commerce.

« Le refus, est-il dit à cet article 2^{me} alinéa, de communiquer les livres ou leur destruction avant le délai fixé à l'article 11 du code de commerce sera constaté par un procès-verbal et soumis aux sanctions établies par l'article 5 de la loi du 17 avril 1907. »

Le contribuable dont le chiffre d'affaires est supérieur à 50.000 francs pourra donc bien rarement s'opposer à fournir les justifications demandées, puisque le contrôleur a désormais un droit de vue sur ses livres. Nous voyons en même temps que le législateur de 1920 est venu suspendre une nouvelle pénalité sur la tête de cette catégorie de contribuables qui se refuseraient à communiquer leurs livres de commerce aux agents du Trésor ou qui ne les auraient pas conservés jusqu'à l'époque fixée par la loi.

A toutes ces pénalités vient s'en ajouter une autre qui est la conséquence logique du refus par le contribuable de déclarer son chiffre d'affaires ou de fournir les justifications requises : c'est la taxation d'office à titre subsidiaire. L'administration n'ayant aucun renseignement à sa disposition est obligée d'agir d'elle-même, aussi l'intéressé court-il grand risque d'être surtaxé. En même temps, selon notre opinion, il perd tout droit au recours

gracieux et devant la juridiction contentieuse, comme nous le verrons plus bas, la charge de la preuve se retourne au profit de l'administration et c'est à lui de prouver qu'il y a exagération d'imposition.

Enfin, comme il est dit à l'article 11 de l'instruction du 30 Mars 1918, « il va sans dire que cette majoration n'est pas applicable quand le contrôleur a déterminé d'office le chiffre d'affaires sans adresser à l'intéressé une demande expresse dans la forme prescrite par la loi »

§ 2. — Déclarations inexactes

Le contribuable peut donner aux agents de l'administration des renseignements inexacts à différents points de vue.

Il peut d'abord tout en faisant la déclaration de son chiffre d'affaires dans les délais fixés prendre ses mesures pour en dissimuler une partie.

Il peut ensuite à une demande de justifications formulée par le contrôleur répondre par des assertions inexactes.

Il peut enfin en donnant des renseignements erronnés vouloir se faire appliquer un coefficient inférieur à celui dont légitimement il devrait être fait usage pour le calcul de son bénéfice imposable.

L'article 11 de la loi du 31 Juillet 1917 décide que dans ces cas d'inexactitude reconnue « l'impôt est doublé sur la portion du bénéfice dissimulé, à condition que l'insuffisance constatée soit supérieure au dixième ou qu'elle excède 20.000 francs.

Si l'insuffisance constatée n'est pas supérieure au dixième ou si elle n'excède pas 20.000 francs la loi établit en faveur du contribuable une présomption de bonne foi et il n'y a pas lieu à majoration.

Si l'insuffisance constatée dépasse ces limites il n'y

aura matière à condamnation que si le contribuable a volontairement dissimulé, c'est-à-dire s'il est de mauvaise foi.

Cela résulte d'abord du mot « dissimulé » employé par la loi, qui exclut les erreurs involontaires. Ce texte législatif est d'ailleurs éclairé par l'article 45 de l'instruction du 30 Mars 1918. « Les inexactitudes, y est-il dit, de nature à motiver un rehaussement de droits ne doivent s'entendre que de celles qui autorisent à suspecter la bonne foi du contribuable. Les erreurs dues à une insuffisante compréhension des dispositions légales et surtout les interprétations soutenues contrairement à la doctrine administrative ne suffisent pas à entraîner valablement l'application de la pénalité. » Enfin il a été défini lors des discussions parlementaires que la loi serait ainsi interprétée. « Nous sommes tous d'accord, Gouvernement et Commission, disait au Sénat Monsieur Doumer (1), pour dire qu'il faut qu'il y ait eu inexactitude dans les renseignements. Il faut donc que l'on donne des renseignements qui soient volontairement erronnés, il faut qu'il y ait dissimulation. S'il y a bonne foi, la pénalité ne saurait s'appliquer. » Le contribuable pourra donc éviter la condamnation en démontrant sa bonne foi devant la juridiction saisie.

Remarque 1. — Dans le cas de déclaration insuffisante le contrôleur peut-il appliquer de lui-même la pénalité, soit dans le rôle primitif, soit dans le rôle supplémentaire émis dans les délais indiqués ou bien cette majoration d'impôt doit-elle être exclusivement prononcée par jugement du tribunal administratif compétent comme nous l'avons jusqu'ici supposé ?

Les textes législatifs ne s'expliquent pas à ce sujet :

(1) Séance du 31 Juillet 1917 J. O. débats p. 797.

Cependant les travaux préparatoires peuvent être invoqués en faveur de notre interprétation. Lors de la discussion devant les Chambres en 1908, Monsieur Caillaux, ministre des finances, répondant à une question d'un député, a déclaré en effet que « la pénalité ne pourra résulter que de l'arrêté du Conseil de Préfecture, et nullement du refus par le contrôleur des contributions directes d'accepter l'évaluation du contribuable: » (1)

En pratique les choses se passeront ainsi : le contrôleur, en face d'une déclaration insuffisante saisira le tribunal administratif, et le contribuable, s'il ne veut pas être condamné, devra démontrer sa bonne foi.

Remarque 2. — Un contribuable peut avoir fourni son chiffre d'affaires à l'administration en vue de l'établissement de la taxe spéciale prévue à l'art. 14 de la loi du 31 Juillet 1917 ou de l'impôt général sur le revenu. En droit l'inexactitude reconnue de cette déclaration ne suffit pas pour faire encourir à l'assujéti la peine prévue à l'art. 11. Le contrôleur doit demander à l'intéressé d'établir une nouvelle déclaration au titre des bénéfices industriels et commerciaux et ce n'est que si cette autre déclaration est reconnue inexacte, que pourra être appliquée la majoration d'impôt.

Remarque 3. — En pratique au cas de fausse déclaration du chiffre d'affaires la preuve de la bonne foi sera rarement administrée : en effet la marge d'erreur réservée par la loi est très forte, il sera donc bien difficile au contribuable de la dépasser sans qu'il n'y ait erreur volontaire de sa part, d'autant plus que le chiffre d'affaires est un fait matériel facile à connaître.

Remarque 4. — A toutes ces majorations d'impôt vient

(1) Chambre des députés — Séance du 2 Juillet 1908 J. O. débats p. 1510

s'ajouter un supplément de pénalité, conformément à la loi du 25 Juin 1920.

L'article 110, 1^{er} alinéa de cette loi décide en effet qu'« Il est ajouter deux décimes et demi au principal de toutes les pénalités fiscales, y compris celles prononcées par la présente loi, qu'elles soient ou non déjà assujetties aux décimes par les lois en vigueur. »

§ 3. — Déclarations frauduleuses.

Nous venons de passer en revue dans les deux paragraphes précédents les contraventions fiscales, telles qu'elles résultent de la loi du 31 Juillet 1917. Mais les contribuables peuvent faire des déclarations frauduleuses et alors ils commettent des délits fiscaux.

Ces délits sont prévus et réprimés par l'article 112 de la loi du 25 Juin 1920.

« Quiconque, est-il dit à cet article, se sera frauduleusement soustrait ou aura tenté de se soustraire frauduleusement au paiement total ou partiel des impôts établis par les lois au profit du Trésor public sera puni d'une amende de 1.000 francs au moins et de 5.000 francs au plus sans préjudice des droits du Trésor.

En cas de récidive dans un délai de 5 ans il sera puni, en outre, d'un emprisonnement d'un an au moins et de 5 ans au plus et pourra être privé en tout ou en partie pendant 5 ans au moins et 10 ans au plus des droits civiques énumérés par l'article 42 du code pénal.

Le tribunal pourra, de plus, ordonner que le jugement sera publié intégralement ou par extraits dans les journaux qu'il désignera et qu'il sera affiché dans les lieux qu'il indiquera, le tout aux frais du condamné sans toutefois que les frais de la publication et de l'affichage puissent dépasser 5.000 francs. »

Remarque. — L'article 110 de la même loi vient encore, en son second alinéa, alourdir ces pénalités en spécifiant que « le montant des amendes pénales prononcées par les cours et tribunaux sera majoré de 20 décimes. »

CHAPITRE X

Insuffisance de l'imposition. Récupération.

Il peut y avoir insuffisance d'imposition lorsque le chiffre d'affaires a été établi à l'aide de renseignements reconnus inexacts ou bien lorsque au chiffre d'affaires reconnu exact il a été appliqué un coefficient trop faible ou bien encore lorsque le contrôleur ayant établi lui-même le chiffre d'affaires reconnaît ensuite qu'il l'a trop réduit.

Les art 11 § 2 et 54 de la loi du 31 Juillet 1917 permettent de récupérer cette insuffisance par voie de rôle supplémentaire émis soit dans l'année même de l'imposition soit au cours des 5 années suivantes et ce, sans préjudice des pénalités qui pourraient être encourues, comme il a été expliqué au précédent chapitre.

Remarque. — Il peut arriver que le contribuable soit mort au moment où l'administration s'apercevra qu'il a été insuffisamment taxé. Nous basant sur l'art. 3 de la loi du 31 Juillet 1917 qui spécifie que la taxe doit être établie au nom de chaque exploitant, nous pensons qu'il ne sera pas possible au fisc de récupérer cette insuffisance en établissant une imposition supplémentaire au nom des héritiers.

CHAPITRE XI

Recours gracieux et Contentieux.

Nous ne traiterons dans ce chapitre que les réclamations qui ont trait exclusivement au procédé d'imposition basé sur le chiffre d'affaires, renvoyant aux ouvrages généraux pour tout ce qui concerne celles qui sont communes aux deux modes d'imposition, qu'il s'agisse du bénéfice réel ou du chiffre d'affaires et les conditions générales de procédure.

§ I. — Recours gracieux

Avant de s'adresser à la juridiction contentieuse le contribuable peut d'abord essayer d'obtenir gain de cause auprès de l'administration elle-même.

L'article 10 de la loi du 31 Juillet 1917 lui en laisse la faculté. Il spécifie en effet que le contrôleur avant d'établir le rôle définitif doit faire au préalable une évaluation provisoire du bénéfice imposable et la communiquer à l'intéressé ; celui-ci a alors un délai de 20 jours pour présenter ses observations. Durant ce laps de temps, s'il trouve cette évaluation exagérée, il pourra demander au contrôleur quel chiffre d'affaires et quel coefficient on lui a appliqués. Si ce dernier consent à les lui révéler il pourra essayer d'obtenir soit la réduction du chiffre d'affaires soit l'emploi d'un autre coefficient. Il ne lui restera plus qu'à s'adresser à la juridiction contentieuse en cas de réponse négative.

§ 2. — Recours contentieux

Les contestations dans notre système peuvent naître à trois points de vue.

Il peut y avoir désaccord entre le fisc et le contribuable sur le montant du chiffre d'affaires ; ils peuvent ensuite différer sur le coefficient à appliquer, enfin le contribuable peut prétendre qu'il a été faussement assimilé à une profession donnée.

Nous avons vu plus haut que le contrôleur en communiquant à l'intéressé l'évaluation provisoire du bénéfice imposable prescrite à l'article 10 de la loi du 31 Juillet 1917 n'est pas légalement obligé de dire quel chiffre d'affaires ou quel coefficient il a employés.

L'intéressé se trouvant surtaxé, et dans l'impossibilité de s'arranger par recours gracieux avec le contrôleur ne saura donc pas sur quel point faire porter sa réclamation ; ce n'est que devant la juridiction administrative qu'il connaîtra les éléments qui ont servi à déterminer son bénéfice imposable, l'administration alors étant obligée de les fournir.

Ceci posé, examinons séparément chacun des cas de contestation.

1. — Contestation au sujet des coefficients.

Aux coefficients s'attache une présomption légale en faveur de leur exactitude, c'est une présomption *juris tantum* et non *juris et de jure*, contre laquelle la preuve est admise.

C'est ce qu'explique Monsieur Dumesnil dans son rapport à la Chambre. « La loi, y lit-on, en donnant aux commissions le pouvoir de fixer un coefficient unique ou des coefficients maxima et minima a institué une présomption légale en faveur de l'exactitude de ces coeffi-

cients : il est donc légitime que ce soit à celle des deux parties qui conteste cette exactitude qu'incombe l'obligation de faire la preuve. » (1)

De là on peut tirer deux conséquences.

a) Si le contrôleur pense qu'il doit être fait application à un contribuable d'un coefficient supérieur au coefficient maximum, c'est à lui de faire tomber la présomption légale qui s'attache à ce coefficient maximum et d'apporter toutes les justifications établissant le bien fondé de ses prétentions. Il devra démontrer dans ce cas précis que le rapport du bénéfice imposable au chiffre d'affaires est supérieur au coefficient maximum.

b) Au cas contraire où le contribuable prétend qu'on doit lui faire application d'un coefficient inférieur au coefficient minimum, c'est à lui qu'incombe la charge de la preuve.

Bien entendu dans ces deux cas le fisc et le contribuable restent libres de se combattre mutuellement comme ils l'entendent tout en gardant leur position respective.

Mais qu'arrivera-t-il lorsque le contrôleur s'étant tenu dans les limites fixées par le coefficient maximum et minimum, il y aura contestation ?

« Mettre, dit un auteur (2), la preuve à la charge de l'administration, c'est dire, en réalité, que le coefficient minimum, qui sera toujours réclamé par le contribuable, est le coefficient de droit commun, et il faut reconnaître que l'administration serait alors presque toujours dans l'impossibilité d'établir, par des preuves décisives, qu'il doit être écarté. Mettre au contraire, la preuve à la charge du contribuable, c'est l'obliger, pour démontrer l'exagération du coefficient, à produire ses livres de commerce,

(1) Bocquet. *op. cit.* p. 174.

(2) Dumesnil *loc. cit.* page 481.

alors que l'imposition sur le chiffre d'affaires lui a été présentée comme le moyen d'éviter de communiquer toute sa comptabilité et le placer ainsi, par un moyen détourné dans la situation de celui qui a déclaré son bénéfice réel.»

La question est évidemment délicate à résoudre, Monsieur Dumesnil dans son rapport précité la tranche de cette manière ; « Si le contrôleur se borne à appliquer un coefficient compris entre les limites minima et maxima fixées par la commission et si le contribuable réclame, par la voie contentieuse contre le taux de ce coefficient, il n'y a plus de présomption légale dans un sens ni dans l'autre ; c'est simple affaire d'appréciation analogue à celles qui sont soulevées actuellement en matière de contributions directes ; chaque partie fera valoir ses arguments, et le tribunal appréciera. » (1)

C'est dire que dans cette hypothèse la preuve n'incombe à personne, le tribunal administratif est ainsi doté de pouvoirs d'appréciations les plus étendus : c'est lui qui fixera l'imposition. Nous verrons plus bas les critiques que comporte une telle solution.

2. — Contestation au sujet du chiffre d'affaires.

Trois situations peuvent se présenter :

a) Le chiffre d'affaires est établi d'office par l'administration à la suite du refus du contribuable de le fournir lui-même. Ici l'assujetti est en faute, et c'est à lui de prouver ses prétentions s'il se trouve surtaxé. Le contrôleur n'a même pas à faire connaître les éléments dont il s'est servi pour établir ce chiffre d'affaires.

b) Le contrôleur en face d'un contribuable dont le chiffre d'affaires est inférieur à 50.000 francs peut l'avoir établi de lui-même. Dans cette hypothèse c'est évidemment à lui de prouver l'exactitude de son chiffre.

(1) Dumesnil, loc. cit. p. 481.

c) Enfin peut se présenter le cas où un contribuable ayant d'abord donné son chiffre d'affaires dans les délais indiqués n'a pas par la suite fourni de justifications suffisantes au gré du contrôleur. Celui-ci ayant majoré le chiffre d'affaires primitif, à qui alors incombera la preuve? La question selon nous doit être résolue de cette manière : si le contribuable a fourni au contrôleur toutes les justifications auxquelles la loi l'oblige et que nous avons passées en revue plus haut, la charge de la preuve échet à l'administration. C'est à elle de démontrer qu'elle a légitimement majoré le chiffre d'affaires.

Si au contraire le contribuable n'a pas donné toutes les justifications qu'il devait à l'administration, c'est à lui que revient la charge de prouver qu'il y a eu majoration.

3. — Contestation au sujet de l'assimilation à une profession donnée.

Le contribuable soutient qu'on lui a appliqué le coefficient d'une profession à laquelle il n'appartient pas, il indique même selon lui à quelle profession on devait le rattacher.

Dans cette hypothèse c'est à l'administration de prouver le bien fondé de son point de vue, si elle y persiste.

CHAPITRE XII

Détermination du montant de l'Impôt.

Le bénéfice imposable une fois définitivement fixé, il s'agit de déterminer le montant de l'imposition que le contribuable devra payer .

Pour ce faire, le contrôleur multipliera l'évaluation du revenu imposable par le taux de l'impôt, qui dans notre cédule est de 8 %. Auparavant l'administration aura fait subir à ce bénéfice imposable toutes les réductions et abattements que comporte la situation de l'intéressé qu'elle examine, ainsi qu'il est dit dans la loi.

Nous n'insisterons pas sur ce chapitre, cette question ne touche que de loin notre sujet, elle est la même en effet, que le bénéfice imposable ait été déterminé par le procédé du chiffre d'affaires ou par le procédé du bénéfice réel.

Nous renvoyons donc le lecteur aux ouvrages généraux qui traitent complètement cette matière.

TROISIÈME PARTIE

Etude critique du Système et réformes proposées.

CHAPITRE XIII

Critiques dont est l'objet le système.

De tous les impôts, celui qui vise les bénéfices industriels et commerciaux est certainement le plus délicat à établir. Dans un tel système, deux grands intérêts doivent être également sauvegardés : celui du commerce et de l'industrie et celui du Trésor. Il ne faut pas que le législateur, par des mesures maladroites et inopportunes porte des coups fâcheux à la prospérité nationale, mais il ne faut pas non plus que, par suite d'une crainte exagérée d'apporter de la gêne aux entreprises des industriels et des commerçants, il ne leur fasse pas payer tout ce que en toute justice, ils doivent au Trésor.

Voilà deux écueils à éviter, si l'on ne veut pas voir avorter toutes les réformes tentées sur cette matière. Nous verrons si le législateur s'est tenu à égale distance de l'un et de l'autre.

Quand les temps furent venus de supprimer la patente, les réformateurs se demandèrent par quoi ils la remplaceraient. Les plus hardis conçurent d'établir en son lieu et place un impôt sur le bénéfice réel effectivement réa-

lisé par le commerçant ou l'industriel. L'idée en était simple : le contribuable venait à l'époque fixée vers le fisc et lui disait : « J'ai fait tant de bénéfices », on déterminerait ensuite avec le taux le montant de la somme à payer.

Pour des motifs que nous avons déjà exposés dans la première partie de notre thèse et sur lesquels nous reviendrons au cours de cette troisième partie, on institua à côté de cette taxation sur le bénéfice réel le système forfaitaire que nous avons étudié.

Cette solution du problème fiscal se justifiait-elle ?

Cependant des critiques très acerbes n'ont pas tardé à se faire jour contre ce procédé d'imposition.

On peut les diviser en deux groupes : les uns tendent à démontrer que rien n'a été fait et que tout est à recommencer, les autres qu'on a été trop loin et que désormais il n'existe plus de sécurité pour l'industriel et le commerçant.

A. — Les plus intransigeants se sont écriés que la réforme fiscale autour de laquelle on avait fait tant de bruit avait avorté et qu'en établissant le forfait on avait laissé la porte entr'ouverte à toutes les imperfections de la patente.

Monsieur le marquis de Dion, dans l'exposé des motifs d'une proposition de loi tendant au remaniement général des impôts, expose ces griefs en des termes très formels. (1)

« L'impôt des patentes, écrit-il, subsiste avec sa législation spéciale infiniment complexe, avec ses tarifs basés sur la nature de la profession, la population du lieu, les moyens de production, la nature et l'importance des locaux, la valeur locative des bâtiments, la valeur réelle

(1) de Dion, — Chambre des Députés, doc. parl. année 1920 page 321.

du matériel etc, éléments d'évaluation incertains et aléatoires.

Ainsi d'innombrables contribuables sont admis à se ranger sous un régime de forfait qui les fait échapper au paiement de l'impôt total auquel en toute justice et raison ils devraient être assujettis. »

Déjà lors de la discussion de la loi au Sénat, Monsieur Tournon avait dit : « ce sera une patente qui ne s'appellera plus patente. »

Et dans une autre enceinte, au Palais-Bourbon, un autre orateur disait que le système avait « les principaux défauts de la patente, comme elle, il est injuste et aveugle. » (1)

Ces critiques s'appuient surtout sur la façon dont furent institués les coefficients applicables aux différents chiffres d'affaires. Il est exact, en effet, que les principaux signes extérieurs qu'on rencontrait dans la patente, furent utilisés pour leur établissement. Aussi les adversaires du système ne manquent-ils pas de dire après Monsieur Poincaré : « Tant que vous prendrez les signes extérieurs comme base, vous tournerez dans un cercle vicieux », et de prétendre qu'en fait aucun progrès n'a été réalisé et que maintenant comme jadis l'impôt repose toujours sur une présomption, et non sur une vérité.

Ils soutiennent en outre que le système est injuste parce que les contribuables de bonne foi et généralement tous les petits commerçants et industriels dont les entreprises ne sont pas compliquées, payeront exactement l'impôt tandis que dans les grandes entreprises où il y a beaucoup d'éléments fluides et insaisissables, les coefficients en ménageront forcément les propriétaires, et pour

(1) Auriol, Chambre des députés, déb. parl. J. O, année 1917, pag. 1817.

renforcer leur thèse ils citent l'exemple de l'Alsace-Lorraine avant 1914.

Ils signalent encore une autre inégalité dans ce fait que beaucoup parmi les petits exploitants n'ont aucune pièce comptable, ce qui les obligera à la moindre contestation avec le fisc à se faire taxer sur la base du bénéfice réel, alors que les gros industriels et commerçants, possédant les livres requis, seront les seuls à bénéficier du forfait. Et Monsieur Auriol résume ces critiques en ces termes (1) : « Ainsi déclaration obligatoire pour les sociétés anonymes, déclaration obligatoire pour les commerçants et industriels de bonne foi, déclaration forcée pour les négociants malheureux, déclaration ou plutôt taxation fantaisiste et imparfaite pour les autres, c'est-à-dire que ceux qui auront intérêt à frauder le Trésor le pourront. »

B. — En sens inverse d'autres critiques prétendent que l'établissement du forfait ne sauvegarde en aucune manière les intérêts du commerce et de l'industrie, et ils déplorent que l'inquisition fiscale est maintenant un fait accompli. Pour eux le forfait n'est qu'un mythe puisque le contrôleur peut toujours demander des justifications et comment les donner sinon en ouvrant les livres de commerce ? D'ailleurs toutes les lois votées après le 31 Juillet 1917 tendent de plus en plus à alourdir la charge du contribuable à ce sujet, et ils citent la loi du 31 Juillet 1920 obligeant en fait l'assujetti à mettre sa comptabilité sous les yeux des agents du Trésor.

Examinant ensuite le cas, qui dans la pratique sera le plus général, où le contrôleur s'étant tenu dans le choix du coefficient applicable au chiffre d'affaires dans les limites fixées par le coefficient maximum et minimum.

1) Auriol. Chambre des députés. J. O. déb. parl. année 1917, p, 1817.

ils soutiennent que le contribuable sera toujours amené à livrer toutes ses écritures commerciales à la moindre réclamation de sa part. En effet, disent-ils, l'intéressé demandeur vient devant la juridiction administrative et alors de deux choses l'une, ou bien le tribunal a un pouvoir d'appréciation exorbitant du droit commun, ou bien il n'en est rien.

Ils rejettent la première hypothèse comme anti-juridique, il reste que le contribuable est obligé de justifier sa réclamation, ce qui le conduit inévitablement à produire ses livres commerciaux.

Ils en concluent que le système de l'évaluation administrative basée sur le chiffre d'affaires « ramène donc indirectement à la déclaration du bénéfice réel à la moindre contestation » et que « sa suppression serait un acte de franchise. » (1)

D'autres enfin, sont aller jusqu'à dire que le forfait est un trompe l'œil, regrettent les beaux jours de la patente, et soutiennent que désormais le contribuable sera livré à la taxation administrative et à l'arbitraire du contrôleur.

Lisons ce qu'écrit à ce sujet un partisan de la patente : « En définitive, par un procédé oblique, la loi aboutit, en fait, à consacrer la taxation administrative des revenus commerciaux et industriels. Nous rappelons, en effet, que le contrôleur n'est pas obligé de demander aux commerçants leurs chiffres d'affaires, et même qu'il est prévu que dans la majorité des cas, il ne le demandera pas. A ce chiffre d'affaires qu'il fixe lui-même, ou qu'il demande à son gré, il applique le coefficient qu'il veut, choisi entre les deux extrêmes très éloignés afférents à la profession imposable, et s'il ne peut pas descendre au-dessous du

(1) Josse op. cit. page 96.

coefficient minimum, il peut en revanche dépasser le coefficient maximum. Pour ce choix il est le maître absolu et unique, car ses supérieurs hiérarchiques n'ont pas, comme autrefois, le droit de s'immiscer dans son imposition et, pour le diriger, il n'a pas comme il eut été indispensable, à consulter le Maire ou une commission municipale qui le renseigneraient sur les conditions économiques locales. Nouveau venu dans une commune dont il ignore tout, il agit à sa guise, et les commerçants n'ont qu'un recours aux tribunaux administratifs dont l'incompétence commerciale est d'évidence.

Est-il exagéré de dire que l'on a conféré au contrôleur un pouvoir exorbitant, dont il peut faire l'usage le plus abusif, en écartant même la pensée qu'il puisse se laisser entraîner par des considérations extra-fiscales ? En réalité ce régime d'arbitraire rappelle assez bien la taille personnelle de notre ancienne France. Croit-on ainsi avoir réalisé un progrès sur le système si étudié, et toujours perfectible de la patente ? » (1)

Et plus loin le même auteur ajoute : « Comme nous l'avons dit, il est bien certain que l'Administration ne peut être obligée à s'en référer à une comptabilité quelconque ; il n'y a que les comptabilités tenues en conformité du code de commerce qui s'imposeront à elle, et c'est le cas d'une infime exception. Dans l'immense majorité des hypothèses, l'administration se trouvera en présence d'une comptabilité plus ou moins rudimentaire, et il est bien certain que, très juridiquement, elle pourra l'écarter, ce qui lui permettra alors, par cette voie détournée, de revenir, dans une très large mesure, au régime de la taxation administrative qui, en définitive constituera le régime de droit commun auquel seront assujettis les commerçants. »

(1) Bécquet. op. cit. pages 610 et 611.

CHAPITRE XIV

Fondement de ces critiques.

Que faut-il retenir de tous les griefs que nous venons d'exposer ?

En théorie il est incontestable que la taxation basée sur le bénéfice réel effectué par l'industriel ou le commerçant serait préférable à n'importe quel autre système d'imposition. Mais avant d'instituer un tel procédé une question préalable doit être posée et résolue : est-il possible en pratique de déterminer exactement le bénéfice réel d'un industriel ou d'un commerçant ?

Or sur ce point précis l'accord est loin d'être parfait tant entre théoriciens qu'entre gens d'affaires, et, en effet, il ne faut point le céler, la détermination du bénéfice réel, si elle n'est par impossible, est chose très délicate et très difficile. Turgot avait déjà dit : « On ne voit pas ce que c'est que le bénéfice de l'industriel, c'est comme la soupe du cordelier : elle n'est à lui que quand il l'a mangé. »

Nos industriels et nos commerçants ne suivent pas de règles uniformes dans cette évaluation, et, à des agents du Trésor chargés de récupérer l'impôt sur cette base, il faut de très grandes connaissances pour discuter utilement avec les assujettis. En 1917, au moment où fut votée la loi, il est manifeste que nos contrôleurs étaient insuffisamment préparés à cette nouvelle situation, qui aurait atteint l'universalité des industriels et des commerçants ; de toute nécessité il leur fallait adopter d'autres

méthodes et cela ne s'improvise pas. La prudence la plus élémentaire voulait qu'on leur laissât le temps de s'organiser et de prendre toutes les dispositions que comportait un régime si nouveau.

D'autre part les objections et les difficultés apparaissaient surtout très grave au législateur lorsqu'il considérait l'état du contribuable français. Les petits exploitants sont chez nous les plus nombreux, et ceux-ci ne sont nullement familiarisés avec la tenue de livres. Or la présence de ces livres est indispensable à la vérification des déclarations faites par les assujettis. Il fallait tenir compte aussi de leur état d'esprit très réel : ils sont pour la plus part très individualistes, indépendants et n'aimant à avoir avec l'administration que le moins de rapports possibles. Sans doute ces temps sont passés, en face d'un énorme budget il faut que les impôts soient exactement payés et qu'ils aient plus de réalité avec les ressources vraies des contribuables. C'est d'ailleurs leur intérêt bien entendu, mais les mœurs d'un peuple ne se changent pas en un jour, et comme le disait Law : « Il n'est rien de si difficile que de faire voir à une multitude ses véritables intérêts et de les lui faire suivre. »

De toutes ces considérations il résulte qu'il ne fallait pas s'engager à la légère dans la voie du bénéfice réel.

Devait-on pour cela renoncer à toutes réformes et s'en maintenir à un régime perfectionné de la patente comme le réclamaient ceux qui prononcent le grand mot « d'inquisition fiscale » et prônent le retour à l'ancien ordre des choses ? Nous ne le croyons pas, nous pensons au contraire que cette réforme était absolument indispensable et que le système forfaitaire n'est qu'une étape nécessaire, mais transitoire. Nous répondrons d'ailleurs au prochain chapitre à leurs critiques qu'on peut pour le moins taxer d'exagération.

Mais d'un autre côté, ignorer toutes les difficultés que suscitent la détermination du bénéfice réel et vouloir passer brutalement du régime indiciaire à ce procédé d'imposition, comme le désiraient les partisans de la réforme totale, c'était à bref délai instituer entre le fisc et les contribuables d'inévitables discussions. Cela était-il souhaitable ?

Quelle perte de temps pour les uns et pour les autres, sans préjudice du mauvais esprit qui eut pu s'introduire entre l'administration et les assujettis, pouvant à tout jamais compromettre la bonne marche de cette réforme.

Il fallait habituer nos concitoyens, à cette nouvelle organisation, il fallait, comme l'a dit le Président de législation fiscale, « leur laisser le temps de comprendre qu'il faut changer de méthode et tenir dorénavant une comptabilité régulière. » (1)

En cette matière la temporisation était la politique la plus sage qu'on pouvait suivre et nous dirons avec Monsieur Ribot que « c'est ainsi que se font les vraies réformes qu'on n'impose pas par la violence, mais que l'on fait pénétrer par la persuasion. » (2)

Le système forfaitaire peut et doit réaliser toutes les espérances du législateur. Désormais par la déclaration du chiffre d'affaires et l'application des coefficients, le contribuable est obligé d'entrer de plus en plus en rapport avec l'administration et de tenir une comptabilité, sans que pour cela ni sa susceptibilité, ni le secret de ses affaires aient à en souffrir, et il faut reconnaître sincèrement que les auteurs de la loi ont fait une œuvre de progrès, dont les résultats peuvent être très féconds.

(1) J. O. Déb. Parl. Chambre des Députés année 1917 page 1823

(2) Ribot. — Deb. parl. J. O. Ch. des Dép. année 1917 page 1828.

Certes ce n'est pas à dire que tout est pour le mieux dans le meilleur des systèmes fiscaux, nous allons voir au contraire dans le prochain chapitre qu'il est susceptible de beaucoup d'améliorations tant pour le rendre une réalité indiscutable que pour en diminuer l'arbitraire.

CHAPITRE XV

Réformes proposées.

Le système forfaitaire peut être amélioré dans son fonctionnement en agissant soit sur le chiffre d'affaires soit sur les coefficients.

1. — *Améliorations dont est susceptible la détermination du chiffre d'affaires.*

On peut d'abord penser avec Monsieur Auriol que le forfait a surtout été établi en faveur des petits commerçants dont la comptabilité était au moment du vote de la loi à peu près inexistante, mais qu'il « n'en est pas moins vrai que par suite du caractère absolu et trop générale de cette disposition un grand nombre de contribuables, qui tiennent une comptabilité régulière et dont le chiffre d'affaires implique nécessairement l'existence d'une telle comptabilité pourront ergoter ainsi sur l'application du coefficient et bénéficier d'un taux réduit pour ne se prévaloir de leurs livres que le jour où ils y auront intérêt et où ces livres accuseront un déficit. » (1)

En conséquence l'honorable député proposait de restreindre la faculté d'option, ajoutant dans le rapport précité : « La Commission, dans la nécessité de procurer à l'Etat des ressources et d'empêcher toutes dissimulations aussi injustes que préjudiciables au Trésor a estimé que le système des coefficients ne devait être réservé qu'aux

(1) Auriol. Ch. des dép. J. O. doc. parl. année 1918 annexe n° 4456 p. 410.

petits et moyens commerçants qui sont présumés n'avoir qu'une comptabilité insuffisante. Elle a pensé que lorsque le chiffre d'affaires est supérieur à 200.000 francs le contribuable tient une comptabilité et que dans ce cas il doit être soumis au régime de la déclaration obligatoire du bénéfice réel. »

Quoiqu'il en soit, que l'on conserve intégralement le forfait pour tous ou qu'on le réserve pour une certaine catégorie de contribuables, il convient de rechercher les mesures propres à rendre la déclaration du chiffre d'affaires la plus exacte possible. Les articles 31 et 32 de la loi du 31 Juillet 1920 marquent un effort sérieux dans ce sens; mais il nous semble que le législateur s'est arrêté à mi-chemin. Il aurait dû, à notre avis, étendre ces dispositions à tous les imposables, et pour en rendre l'application plus efficace, il serait peut être nécessaire d'envisager une réforme du Livre I, titre II du code de commerce. Nous pensons avec Monsieur Caillaux qu'il « devrait y avoir deux systèmes : la comptabilité en partie double, journal et grand livre pour les entreprises de quelque importance et un système analogue à la comptabilité de vos agents. [Monsieur Caillaux s'adressait au Ministre des Finances] percepteurs, receveurs de l'enregistrement, receveurs des douanes ; livre de caisse, récapitulatif ou livres analogues, qui permettraient à tous les petits commerçants de se conformer à la loi. » (1)

Il est évident qu'à l'heure actuelle trop de nos commerçants travaillent encore dans la nuit à ce point de vue, et ce serait leur rendre un réel service que de les mettre à même de connaître à chaque instant leur situation commerciale.

(1) Caillaux Chambre des députés. déb. parl. J.O. année 1917, p. 1829.

En résumé déclaration obligatoire pour tous du chiffre d'affaires, avec présentation de livres, au gré du contrôleur, voilà, nous semble-t-il, des améliorations qui faciliteraient singulièrement la tâche des agents du fisc, alors dans la possibilité de vérifier promptement la conformité de la déclaration avec les écritures commerciales. Quant à ces écritures il serait très aisé de se rendre compte discrètement de leur bonne tenue et sincérité, le contrôleur dans ses tournées ne peut-il pas recueillir assez de renseignements pour cela ?

Qu'on ne vienne pas crier à l'inquisition fiscale et gémir que tout est perdu si un tel régime s'instaure, nous répondrons d'abord qu'un commerçant honnête n'a pas à ressentir de crainte à donner son chiffre d'affaires et à présenter des livres permettant de le vérifier à un contrôleur soumis au secret professionnel. En quoi son crédit pourrait-il en être affecté ? D'ailleurs le commerçant n'hésite pas à exhiber ses écritures lorsque son intérêt immédiat est en jeu. « Est-ce que présentement, disait Monsieur Renoult, lorsqu'il se trouve en conflit avec un tiers devant un tribunal le commerçant n'est pas dans la nécessité d'y produire ses livres pour faire preuve ? » (1)

Pourquoi se montrerait-il plus méfiant envers les contrôleurs ou les tribunaux administratifs ?

Il y a enfin l'exemple des pays comme l'Allemagne, l'Angleterre et l'Amérique où la déclaration obligatoire et contrôlée du bénéfice réel est seule suivie dans l'établissement de l'impôt. Est ce qu'on voudra prétendre que ce régime autrement sévère que notre système forfaitaire a nui en quelque chose au développement économique de ces nations ? Non certes, et alors que reste-t-il de toutes ces craintes : un épouvantail qui s'évanouit au souffle du moindre raisonnement.

(1) Renoult rapport. Ch. des dép. doc. parl. 1907 J. O. page 532

2. — *Améliorations dont sont susceptibles la détermination des coefficients et leur application.*

Il faut avant tout remarquer que le système forfaitaire s'opposant à celui du bénéfice réel, il y aura toujours dans son fonctionnement une part d'arbitraire. C'est là évidemment le défaut de la cuirasse, mais défaut largement compensé par tous les avantages du système. D'ailleurs, comme l'a fait remarquer Monsieur Ribot au Sénat, cette part d'arbitraire on peut « la contenir dans de justes limites. » (1)

Il suffirait pour cela de revenir à l'idée qui avait été celle du législateur lors de la discussion de la loi, à savoir que le coefficient unique fût la règle et les coefficients maxima et minima l'exception, à plus forte raison faudrait-il ne plus permettre au contrôleur de prendre un coefficient supérieur au coefficient maximum et au contribuable de descendre en dessous du coefficient minimum.

Mais pour atteindre ce but, sans qu'il y ait de préjudice ni du côté du Trésor ni du côté des contribuables, on doit donner à ces coefficients uniques une très grande justesse. Cela n'est pas impossible et voici comment on peut y arriver : l'impôt sur les bénéfices de guerre et la faculté d'option laissée au contribuable dans notre cédula a donné au fisc les bénéfices réels effectivement réalisés dans beaucoup de commerces et d'industries.

D'autre part il peut connaître les chiffres d'affaires correspondant à ces bénéfices réels grâce à la loi instituant l'impôt de 1,10 % sur le chiffre d'affaires. On voit le très grand parti qu'on peut tirer de ces données en faisant apparaître des coefficients d'une justesse quasi parfaite. Ceux-ci pourraient alors servir de base à une correction générale des tableaux, et remplacer ainsi tous les coeffi-

(1) Ribot, séance du 17 Novembre 1916. J. O. débats page 918.

cients maxima et minima par des coefficients uniques dans la grande généralité des cas.

Une grande partie des critiques dirigées contre le système tomberait si l'on adoptait les mesures que nous préconisons.

Il en résulterait d'abord plus d'exactitude dans la détermination du chiffre d'affaires ce qui incontestablement en rendrait plus productive la cédule.

L'arbitraire du contrôleur, grâce aux coefficients uniques, en serait réduit à un stricte minimum, et devant la juridiction administrative la règle : « *actori incumbit probatio* » reprendrait sa pleine vigueur.

Les coefficients, dans leur établissement, auraient alors une base plus sérieuse et plus certaine que les signes extérieurs jusqu'ici employés, ce qui n'empêcherait pas d'ailleurs d'en tenir compte, et l'impôt, étant désormais plus en rapport avec les facultés des contribuables, les reproches d'injustice disparaîtraient.

C'est alors que le législateur aurait évité les deux écueils signalés au début de cette troisième partie.

CONCLUSION.

Nous ne prétendons pas avoir donné la liste complète de toutes les améliorations qu'on pourrait apporter au système : celles-ci ne pourront en effet apparaître qu'à la longue, au fur et à mesure de son fonctionnement, mais nous sommes cependant persuadés qu'il est possible de retirer des résultats heureux de celles que nous avons suggérées.

Arrivé au terme de notre travail, il convient maintenant de jeter un coup d'œil général sur l'effort réalisé par le législateur.

Pour bien juger le système il ne faut pas oublier que c'est une œuvre de transition, destinée à faire accepter plus facilement par les intéressés la réforme entreprise par le législateur.

Le système a-t-il répondu au vœu des auteurs de la loi ? On peut faire une réponse affirmative à cette question.

Les contribuables obligés désormais de se mettre en rapport direct avec les agents du Trésor s'intéresseront inévitablement aux problèmes fiscaux. Ils comprendront la nécessité urgente où se trouvent aujourd'hui tous les Français de payer exactement l'impôt, et il est probable, que nos commerçants, dès qu'ils auront adopté les nouvelles méthodes de travail où la loi les appelle doucement, délaisseront en grande majorité le forfait pour se faire imposer sur la base du bénéfice réel. Alors la réforme sera faite, d'un accord unanime, et ce ne sera pas le

plus mince mérite du système d'avoir ainsi contribué à faire accepter sans heurts et sans cris une réforme dont l'accomplissement semblait hier encore impossible.

ANICHE

Imprimerie L. LANCIAUX, 64, rue Charles Ducret

1921

